



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10865.001456/2003-21
Recurso nº : 145124
Matéria : IRPJ E OUTRO – Ex. 1999
Recorrente : COMERCIAL E CONSTRUTORA PAVAN LTDA.
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO-SP
Sessão de : 25 DE MAIO DE 2006
Acórdão nº : 107-08581

DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. A partir do ano-calendário de 1992, com base no disposto no art. 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser considerado tributo sujeito ao lançamento por homologação e, por essa modalidade o início do prazo decadencial é o da data da ocorrência do fato gerador do tributo, exceto se for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, o que não está caracterizado nos autos.

CONTRIBUIÇÕES – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – DECADÊNCIA – CTN, ART. 150, PARÁGRAFO 4º – APLICAÇÃO – Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada, proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito aplicável, por força do que dispõe o art. 146, III, b da Constituição Federal, aplicam-se as regras do CTN em detrimento das dispostas na Lei Ordinária 8.212/91. Interpretação mitigada do disposto na Portaria MF 103/02, isto em face do disposto na Lei 9.784/99 que manda o julgador, na solução da lide, atuar conforme a lei e o Direito.

ACESSO A INFORMAÇÕES BANCÁRIAS – AUTORIZAÇÃO JUDICIAL - FALTA DE MOTIVAÇÃO. O acesso às informações sobre movimentação financeira, independe de autorização judicial. A motivação deve ser demonstrada pelo fisco, entre as hipóteses listadas no Decreto nº 3.724/2001, para fins de justificativa da emissão da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, às instituições financeiras, exceto quando os extratos bancários forem fornecidos pela recorrente, ainda que sob intimação.

UTILIZAÇÃO DE DADOS DA CPMF – APURAÇÃO DE OUTROS TRIBUTOS - RETROATIVIDADE. Com a nova redação do art. 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/96, dada pelo art. 1º da Lei nº 10.174/2001, não existe mais a vedação de utilização de dados da CPMF para apuração de outros tributos. Com base no art. 144, § 1º do CTN, nada obsta a aplicação da legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, a ano-



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

calendário anterior, desde que obedecidos os demais preceitos legais.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA -PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, a Lei nº 9.430/96, em seu art. 42, autoriza a presunção de omissão de receitas com base nos valores depositados em conta bancária para os quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO DO LUCRO – DEPÓSITOS BANCÁRIOS – RECEITA CONHECIDA. Presentes os pressupostos de que trata o art. 47 e inciso II, da Lei nº 8.981/95, cabível o arbitramento do lucro. Correto o procedimento fiscal que considerou o valor dos depósitos deduzidos dos ajustes efetuados, como receita bruta conhecida, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, não sendo cabível, nessa situação, os parâmetros do art. 51 da Lei nº 8.981/95.

ARBITRAMENTO DO LUCRO – VENDA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado. O art. 16 da Lei nº 9.249/95, alterou a determinação do lucro arbitrado, mas não revogou o art. 49 da Lei nº 8.981/95.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC. A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios, calculados com base na Taxa SELIC, ampara-se na legislação ordinária e não contraria as normas contidas no Código Tributário Nacional.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. Aplica-se à exigência da CSLL, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito, exceto em relação à matéria diferenciada.


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por COMERCIAL E CONSTRUTORA PAVAN LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade, ACOLHER a preliminar de decadência dos três primeiros trimestres de 1998 em relação ao IRPJ e, por maioria de votos, ACOLHÊ-LA, também, para a CSLL, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (relatora), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz e Marcos Vinicius Neder de Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins, e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto da relatora.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 04 OUT 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, RENATA SUCUPIRA DUARTE, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente o Conselheiro NILTON PÊSS.



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581
Recurso nº : 145124
Recorrente : COMERCIAL E CONSTRUTORA PAVAN LTDA.

RELATÓRIO

I – DA AUTUAÇÃO

O auto de infração resultou na exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL, por tributação reflexa do ano-calendário de 1998. Foi aplicada multa de ofício de 75%. O auto de infração foi cientificado à contribuinte em 02.10.2003.

A fiscalização originou-se de procedimento de diligência, decorrente de representação fiscal da DRF-Foz do Iguaçu, oportunidade em que foi constatado que a contribuinte apresentou no ano de 1998, depósitos em conta corrente mantidos à margem da escrituração contábil.

Houve arbitramento do lucro em razão da escrituração mantida pela contribuinte ter sido considerada como imprestável para determinação do Lucro Real, em virtude de erros e falhas discriminados no Termo de Verificação Fiscal – TVF, de 11.09.2003, de fls. 16/25, que integra o auto de infração. O enquadramento legal para o arbitramento é o art. 47, inciso II, da Lei nº 8.981/95.

A primeira infração refere-se a omissão de receitas da venda de imóveis conforme TVF. Como base legal constam os arts. 49 da Lei nº 8.981/95; art. 24 da Lei nº 9.249/95; art. 27, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

A segunda infração refere-se a omissão de receita de prestação de serviços apurada conforme TVF. Como base legal foram citados os arts. 16 e 24, parágrafo 1º, da Lei nº 9.249/95, e art. 27, inciso I, da Lei nº 9.430/96



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

Do Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, destaca-se as informações a seguir.

- a) No Livro Razão (fls. 34/43) a conta caixa registrava dois lançamentos por mês: um total de débito e um de crédito, sem qualquer lançamento analítico. Com relação às demais contas, não era informada a contrapartida quando estas se referiam à conta caixa. Intimada a contribuinte a apresentar o Livro Caixa ou razão analítico dessa conta, a mesma declarou não dispor dos lançamentos diários da conta caixa. Informou que o livro caixa foi extraviado durante a mudança de instalações. Também esclareceu que não há escrituração analítica dos lançamentos originários da conta caixa;
- b) No Livro Diário (fls. 461/479), todos os lançamentos eram registrados no último dia do mês;
- c) Havia divergências entre os valores registrados na contabilidade, referentes à movimentação bancária e aqueles informados pelos bancos à Receita Federal, com base na CPMF;
- d) A contribuinte foi então, intimada a apresentar os extratos bancários de todas as contas mantidas em 1998 e, ainda, justificar a origem dos depósitos efetuados em conta, expurgados das transferências entre contas, cheques devolvidos, empréstimos contraídos etc;
- e) Em 07.05.2003, o gerente administrativo da empresa apresentou cópia de extratos bancários das diversas contas e demonstrativo de valores depositados no ano de 1998 (fls. 53/459), expurgados dos cheques devolvidos, das transferências entre contas e dos empréstimos efetuados;



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

- f) A fiscalização apurou a movimentação bancária de R\$ 11.782.818,24;
- g) Considerando que a receita da contribuinte é proveniente da atividade de prestação de serviços e de venda de unidades imobiliárias, e que a distribuição dos valores apurados em tais rubricas é necessária para aplicação da legislação vigente, a fiscalização adotou como critério, a mesma proporcionalidade da receita declarada na DIPJ/99, ou seja, 66,6% de receita de prestação de serviços e 34,4% relativa a receita de unidades imobiliárias vendidas. Aplicou esses percentuais ao valor da movimentação bancária para obter as receitas por atividade;
- h) Os valores creditados em conta corrente, expurgados dos empréstimos, cheques devolvidos, transferências entre contas e rendimentos de aplicações financeiras, sem qualquer justificativa de sua origem, foram considerados como provenientes da atividade operacional da empresa, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96;
- i) O arbitramento deve-se ao fato da contribuinte ter infringido os preceitos consagrados pela legislação comercial e fiscal e os princípios fundamentais da contabilidade, deixando de observar métodos e critérios contábeis uniformes, e de registrar tempestivamente as mutações patrimoniais. Considerou a fiscalização que a falta dos lançamentos diários da conta caixa impossibilita a auditoria contábil, não fornecendo elementos para apuração da omissão de receitas, seja pela apuração de passivo fictício, suprimento do caixa, falta de contabilização ou da elaboração de fluxo de caixa, tornando a escrita contábil imprestável para a apuração do lucro real e, justificando sua desclassificação. Também considerou que a falta de contabilização de movimento



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

bancário instaura insegurança quanto à fidelidade da escrita, também abrindo oportunidade à sua desclassificação e ao arbitramento do lucro;

- j) A base de cálculo do imposto foi apurada considerando o percentual de 38,4% para a prestação de serviços. Para determinação do imposto a pagar da atividade de venda de unidades, a base de cálculo foi determinada deduzindo-se os custos incorridos da receita apurada correspondente. Foram utilizados os custos registrados na contabilidade, conforme valores constantes nos balancetes mensais, anexos ao Livro Diário (fls. 465/478);
- k) Apurado o imposto a pagar, foram deduzidos deste, os valores oferecidos à tributação, por meio da DIPJ, que foram incluídos no REFIS;

II – DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO DA TURMA JULGADORA.

Na impugnação discute a preliminar de nulidade, por ilicitude na produção de prova proibida, porque o sigilo bancário dependia de autorização do Poder Judiciário, por aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105/2001, por ausência de motivação para uso dos extratos. Também argüi a decadência do direito da Fazenda Nacional lançar crédito tributário dos três primeiros trimestres de 1998.

Quanto ao mérito, argumenta que os depósitos bancários não sustentam a presunção legal de omissão de rendimentos; a inexistência de pressupostos para arbitramento do lucro; que soma de depósitos, não é soma de receita conhecida; erro na metodologia na atividade de venda de imóveis; erro nos percentuais aplicados no arbitramento; ilegalidade da SELIC. Apresentou fichas do razão do caixa geral, de janeiro a dezembro, exceto do mês de julho que se refere



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

ao ano de 1999, fls. 557 a 576, cópia de faturas de obras e serviços contratados, doc. de fls. 577 a 587, 594 a 596, cópia de contrato de execução de obras e prestação de serviços para construção civil (empreitada global, com fornecimento de materiais e mão de obra) fls. 588 a 591, cópia de contrato com Prefeitura Municipal de Araras, de execução de obras e serviços com fornecimento de materiais, fls. 598 a 601.

A Turma Julgadora rejeitou as preliminares de nulidade, a preliminar de decadência para lançamento do IRPJ, porque a contribuinte apresentou DIPJ pelo Lucro Real anual (fls. 482), e para lançamento da CSLL, em razão da Lei nº 8.212/91 (10 anos).

Rejeitou os argumentos de mérito.

III – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A ciência da decisão da Turma Julgadora foi dada em 15.02.2005. O recurso foi apresentado em 15.03.2005.

A contribuinte informa no recurso que houve arrolamento de bens, efetuado de ofício, controlado pelo processo administrativo nº 10.865.000077/2004-03. A autoridade administrativa deu prosseguimento ao recurso.

Alega várias preliminares de nulidade.

A primeira refere-se à vedação da utilização da CPMF, para lançamento de outros tributos, o que seria proibido pela lei vigente para o ano-calendário de 1998, implicando na obtenção de provas obtidas por meios ilícitos.



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

A segunda refere-se ao acesso às informações bancárias da contribuinte que estaria condicionado à autorização do Poder Judiciário.

A terceira diz respeito à aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 sustentada na alteração promovida pela Lei Complementar nº 105/2001. Entende a contribuinte que nenhuma dessas leis pode voltar ao passado porque há afronta ao ordenamento jurídico na tentativa de aplica-las a fatos já consumados sob a proteção de normas anteriormente em vigor. Considera que o disposto no parágrafo primeiro, do art. 144 do CTN é norma válida no ordenamento jurídico brasileiro, sempre aplicável quando a norma procedimental a que se pretende dar curso retroativo não esbarre em norma expressa anterior, de cunho proibitivo, mas, que no caso concreto, existia lei proibitiva, a Lei nº 4.595/64 que proibia o acesso às informações bancárias e o art. 11 da Lei n 9.311/96, cujo parágrafo terceiro vedava expressamente a utilização de dados bancários obtidos a partir das informações da CPMF. Cita jurisprudência.

A quarta é relativa à ausência de motivação para uso dos extratos, porque foram ignoradas as regras de garantias e controle fixados pelo Decreto nº 3.724/2001, para acesso aos dados bancários, na forma disciplinada na referida Lei Complementar. Considera que o acesso aos extratos bancários depende de motivação a ser demonstrada pelo fisco, entre as 11 hipóteses listadas no Decreto, que configuram as denominadas informações indispensáveis que seria a única condição para autorizar o acesso aos extratos bancários. Mas, que esse rito não foi observado, porque a contribuinte recebeu as intimações para imediatamente apresentar os extratos bancários, sem qualquer outra acusação ou prova da inexistência de receita não declarada, sob a falsa sustentação de que eram aplicáveis a Lei Complementar nº 105/2001 e o Decreto nº 3.724/2001, que a regulamentou. Acrescenta que nos termos lavrados não há uma referência sequer ao Decreto nº 3.724/2001 e que a Turma Julgadora não conseguiu enquadrar a motivação em uma dessas hipóteses.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

Também argüi a decadência primeiro porque se a lei manda considerar os depósitos não comprovados como rendimentos auferidos no mês do crédito efetuado pela instituição financeira (art. 42, parágrafo 1º da Lei nº 9.430/96) é imperativo que se reconheça que decaiu o direito do fisco de constituir o crédito tributário sobre depósitos efetuados há mais de 5 anos, por força da regra contida no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Segundo, porque o lançamento indica quatro fatos geradores, com quatro obrigações tributárias distintas e a declaração pelo Lucro Real foi afastada pelo próprio fisco em razão do arbitramento. Discorda da Turma Julgadora, quanto ao prazo de 10 anos para a Fazenda Nacional constituir a CSLL. Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes. Conclui que devem ser excluídos do arbitramento os três primeiros trimestres.

Quanto ao mérito, discute a presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, porque a presunção nunca poderá ser resultado da iniciativa do legislador, pois deve estar apoiada na repetida e comprovada correlação natural entre dois fatos considerados e que, entre o fato indiciário e o fato provável deve haver uma correlação lógica direta e segura, não podendo haver dúvidas sobre a materialização dessa correlação, e que, entre os depósitos bancários e a omissão de rendimentos não há uma correlação lógica segura. Afirma que o entendimento da súmula nº 182 do TFR continua firme pelos seus próprios fundamentos. Argumenta que o trabalho fiscal foi calcado em sucessivas presunções comuns. A primeira de que os créditos e depósitos bancários caracterizam renda, como apoio no art. 42 da Lei nº 9430/96, a segunda de que os depósitos são provenientes de receitas da atividade da pessoa jurídica e a terceira, para concluir que são provenientes de receitas não registradas com a atividade de prestação de serviços e de vendas de unidades imobiliárias já que nenhuma prova dessa acusação foi produzida pelo fisco. Acrescenta que se o próprio fisco identificou que parte da receita da empresa provém de venda de unidades imobiliárias, era perfeitamente factível investigar todas



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

as operações praticadas pela autuada que, com essa natureza, necessariamente vão ao registro público.

O segundo argumento de mérito diz respeito à inexistência dos pressupostos para arbitramento, pois, não foi adotado como medida extrema.

Em primeiro lugar considera que a adoção de diferentes métodos de escrituração, não desqualificam o resultado da empresa, e não pode ser adotado como fundamento para descaracterizar o registro contábil sem qualquer outra prova da sua inexatidão. Cita o Parecer Normativo CST nº 347/70. Em segundo lugar, porque a fiscalização manuseou apenas as fichas "Resumo da conta caixa", mas, que embora conste o último dia de cada mês como referência para os registros contábeis, a verdade é que há registro individualizado na conta caixa de cada operação, documento por documento, seguindo a ordem cronológica dos acontecimentos, conforme fichas de razão, denominada "caixa geral", dos meses de janeiro a dezembro de 1998, cujos documentos foram anexados à impugnação e que não mereceram análise por parte da Turma Julgadora, implicando em cerceamento do direito de defesa.

Em terceiro lugar, as cópias do Livro Diário, juntadas pela própria fiscalização às fls. 461/479, indicam a adoção dessa metodologia e que a Turma Julgadora também se omitiu na decisão, embora esse argumento tenha sido levantado na impugnação.

Em quarto lugar, as divergências visualizadas pelos relatórios da CPMF usados indevidamente, se pudessem ser legitimados, quando muito, indicariam a necessidade de aprofundar a investigação, mas não, abandonar a escrita contábil em prol do arbitramento, que deve ser utilizado como medida extrema, após comprovado à saciedade, a imprestabilidade da escrituração para a comprovação das operações nela registradas. Saliou que se o fisco, quisesse



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

encontrar a suposta receita omitida pela soma dos depósitos bancários, bastaria adiciona-la na apuração do lucro real do período, revelando-se precipitada e imprópria a conduta de simultânea adição do volume de receitas para o arbitramento de todo o lucro do período-base.

Em quinto lugar, porque o último fundamento arrolado para justificar o arbitramento, no sentido de que “havia divergências entre os valores registrados na contabilidade referentes à movimentação bancária e aqueles informados pelos bancos à Receita Federal através da CPMF”, é no mínimo contraditório, porque a contabilidade da autuada não era imprestável, tanto que serviu para apurar “divergências entre os valores registrados na contabilidade e aqueles informados pelos bancos à Receita Federal através da CPMF” e porque a movimentação bancária informada pelos bancos é mera estimativa de recursos movimentados, calculada a partir da alíquota da CPMF sobre débitos e não sobre depósitos, na conta corrente, e por serem estimativas não podem encontrar, mesmo, correspondência na contabilidade.

O terceiro argumento de mérito, diz respeito a parâmetro inadequado para arbitramento do lucro, porque a soma de depósitos não é receita bruta conhecida. Alega que a soma dos depósitos bancários quando muito poderia ser chamada de receita presumida, que não é parâmetro adotado pela legislação tributária para a técnica do arbitramento, o que implicaria que a receita bruta conhecida é a registrada em sua contabilidade e declarada (receita de prestação de serviços de R\$ 2.493.387,52 e de unidades imobiliárias vendidas de R\$ 1.248.683,25), e que como não foi comprovada qualquer outra receita, essa deveria ser a base do arbitramento.

Acrescenta que ou se arbitra o lucro com base na efetiva receita bruta conhecida, constante da escrituração ou a base de arbitramento deve



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

necessariamente pautar-se pelos parâmetros legais previstos no mencionado art. 51 da Lei nº 8.981/95.

O quarto argumento de mérito refere-se a erro na metodologia na atividade de venda de imóveis.

A metodologia aplicada pelo fisco foi a de atribuir parte da suposta receita omitida de forma proporcional, como decorrente de vendas de unidades imobiliárias não contabilizadas e em seguida foi arbitrado o lucro nessas supostas operações pela singela dedução dos custos contabilizados. Entende que ou as unidades imobiliárias foram contabilizadas e se deve investigar cada uma das operações que formalizaram suas vendas, ou então não estão contabilizadas e, portanto, não há custos correspondentes na contabilidade e se esta foi rotulada de imprestável, como poderia servir para validar os custos dos imóveis vendidos lá registrados?

Aponta vício insanável no arbitramento do lucro decorrente de supostas vendas de unidades imobiliárias, porque o fisco adotou metodologia já superada por legislação superveniente, pois, foi aplicada a metodologia prevista no art. 49 da Lei nº 8.981/95 (receita menos custo comprovado), expressamente citado no auto de infração, regra essa que já estava superada por legislação superveniente, no caso o art. 16 da Lei nº 9.249/95.

Acrescenta que o art. 15 a que se refere o art. 16, da mencionada Lei, fixou regra geral que estima o lucro das pessoas jurídicas em 8% da receita bruta, para efeito de cálculo do lucro presumido, ressaltando percentuais diferenciados em função de particularidades e especificidades de algumas atividades econômicas ali relacionadas e que nas exceções não se encontra a atividade de "venda de unidades imobiliárias", o que autorizaria a concluir que para as receitas de vendas de unidades imobiliárias deve-se adotar o percentual de 8% para efeito de cálculo do Lucro



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

Presumido, o que é confirmado pelo art. 3º da IN SRF nº 93/97, parágrafo 7º. Nesse caso o percentual de arbitramento deveria ser o de 9,6%, e que o lucro arbitrado apurado pela fiscalização a 74,53% das supostas vendas. Afirma que essa matéria deixou de ser enfrentada pelo julgador de primeira instância.

Seu quinto argumento de mérito diz respeito a erro nos percentuais aplicados no arbitramento em relação às receitas de prestação de serviços, cujo erro foi apontado na impugnação, mas que, não foi enfrentado na decisão de primeira instância.

Pede para que se examinem as demonstrações e documentos apresentados com a impugnação, que atestariam o equívoco apontado e a conseqüente imprestabilidade do lançamento. Afirma que a receita bruta da empresa não provém somente de prestação de serviços e de unidades imobiliárias e que em todos os meses a receita bruta está desmembrada nas seguintes contas que indicam diferentes receitas, como se vê no acumulado de janeiro a março de 1998 (fls. 467). A título de exemplo, indica as contas de empreitadas, administração, cópias heliográficas, locação e receitas de unidades imobiliárias vendidas.

Alega que ainda que se queira considerar a receita de empreitadas como atividade de prestação de serviços, não poderia ter ignorado a fiscalização o conteúdo do ADN COSIT Nº 06/97, que determinou a aplicação do percentual de 8% para o cálculo do Lucro Presumido sobre a receita de execução de obra por empreitada, quando houver emprego de material em qualquer quantidade. No caso dos autos, afirma estar comprovado que a maior parte da receita auferida é sempre proveniente de empreitadas, como mostram os números indicados, regime de contratação que pressupõe a aplicação de materiais como atestam os balanços e balancetes juntados aos autos, assim como, cópias de faturas e contratos que foram anexados à impugnação e ignorados pelo julgamento de primeira instância. Somente na receita de serviços de "administração" seria o percentual de 32%, que majorado



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

em 20% resulta em 38,4%, na forma aplicada e não sob a "receita de empreitadas" que tem percentual específico de 8%, como definido pela administração tributária, que majorado em 20%, resulta o percentual de 9,6% e jamais de 38,4%.

Também questiona os juros de mora calculados pela Taxa Selic, porque esse acréscimo não foi criado pelo instrumento adequado (lei), conforme já se pronunciou o STJ.

Pede o reconhecimento da nulidade dos autos de infração, que podem ser superadas em prol da decretação da improcedência das equivocadas exigências fiscais.

É o relatório.



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

VOTO VENCIDO

Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

O auto de infração resultou na exigência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de CSLL, por tributação reflexa do ano-calendário de 1998. Foi aplicada multa de ofício de 75%. O auto de infração foi cientificado à contribuinte em 02.10.2003. A seguir se aprecia as preliminares de decadência e de nulidades e as razões de mérito.

DECADÊNCIA

A recorrente argüi a decadência do direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sobre os depósitos efetuados há mais de 5 anos por força da regra contida no art. 150 do CTN e segundo porque o lançamento contém quatro fatos geradores, com quatro obrigações tributárias distintas e a declaração pelo Lucro Real foi afastada pelo próprio fisco em razão do arbitramento. Conclui que devem ser excluídos do arbitramento os três primeiros trimestres. Discorda da TJ quanto ao prazo de 10 anos previsto na Lei nº 8.212/91, para efeito de prazo decadencial.

Em razão do arbitramento, ocorreram 4 fatos geradores: 31.03.2006, 31.07.2006, 30.09.2006 e 31.12.2006.



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

No lançamento por homologação, segundo o § 4º do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo para a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o prazo decadencial é regido pelo art. 173 do CTN, e é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ser lançado, mas, que não é o caso dos presentes autos.

Entendo que ocorreu a decadência do direito da Fazenda Nacional lançar o IRPJ dos três primeiros trimestres do ano-calendário de 1998, posto que a ciência dos autos se deu em 02.10.2003.

Em relação à CSLL, tenho outro entendimento. Pois bem, o § 4º do art. 150 do CTN, reza que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Se nesse prazo a Fazenda Pública não se pronunciar, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Logo, o próprio CTN estabelece que o prazo para a homologação pode ser fixado por lei, o que abrange a lei ordinária e não contraria o disposto no art. 146, inciso III, alínea "b", que dispõe que normas gerais em matéria de legislação tributária relativa a decadência devem ser estabelecidas por lei complementar, no caso, o CTN, que as estabeleceu.

Não há, portanto, impedimento legal para que uma lei ordinária fixe prazo maior para homologação das Contribuições Sociais.

O art. 45 da Lei nº 8.212/91, dispôs sobre o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos. Extingue-se esse direito após 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído. O Título VI dessa norma dispõe sobre as fontes de financiamento



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

da Seguridade Social e enumera as contribuições a que estão obrigadas a União, o segurado e as empresas. Dentre as contribuições a cargo das empresas, há referência às provenientes do faturamento e do lucro destinadas à Seguridade Social.

Portanto, o prazo para que a Fazenda Pública possa apurar e constituir a CSLL é de 10 anos, não tendo nos presentes autos, ocorrido a decadência, uma vez que a ciência do auto de infração se deu em 02.10.2003.

Concluo que o prazo decadencial alcança apenas o lançamento do IRPJ dos três primeiros trimestres.

NULIDADES

Em relação à preliminar de vedação da utilização da CPMF, para lançamento de outros tributos e vedação de aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001, discordo do entendimento da contribuinte.

Com a nova redação do art. 3º do art. 11 da Lei nº 9.311/96, dada pelo art. 1º da Lei nº 10.174/2001, não existe mais a vedação de utilização de dados da CPMF para apuração de outros tributos.

Sobre a aplicabilidade da nova legislação para fatos geradores ocorridos antes da edição dessa Lei, há necessidade de se buscar no CTN, se é ou não possível retroagir a fatos pretéritos. Para tanto, reproduzo o caput do art. 144, § 1º, do CTN:



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

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.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

...

Da leitura desse dispositivo legal, se conclui que nada obsta a aplicação da legislação que tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização ou ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, para fatos geradores ocorridos em 1998, anteriores à edição da Lei nº 10.174/2001, desde que obedecidos os demais preceitos legais. Considero improcedente a alegação da contribuinte.

Em relação à preliminar de impossibilidade do acesso às informações bancárias da contribuinte que no seu entendimento, estaria condicionado à autorização do Poder Judiciário, e da preliminar de ausência de motivação para uso dos extratos, também discordo da recorrente, haja vista que os extratos foram fornecidos pela própria contribuinte, sob intimação. O acesso aos extratos bancários depende de motivação a ser demonstrada pelo fisco, entre as hipóteses listadas no Decreto nº 3.724/2001, para fins de justificativa da emissão da Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, às instituições financeiras, o que não se concretizou nos autos, posto que os extratos bancários foram fornecidos pela recorrente.

Finalizando a apreciação das preliminares, observo que no recurso voluntário, em várias passagens, a recorrente afirma que a TJ não se pronunciou em



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

relação a alguns pontos de discussão, entretanto, verifico que todos os pontos foram abordados, e em certas situações ao apreciar um argumento, outros ficaram superados. Entendo não estar caracterizado o cerceamento do direito de defesa.

MÉRITO

Em relação ao mérito, inicialmente cabe destacar que a justificativa do arbitramento decorre da fiscalização entender que:

a) No Livro Razão (fls. 34/43) a conta caixa registrava dois lançamentos por mês: um total de débito e um de crédito, sem qualquer lançamento analítico. Com relação às demais contas, não eram informadas a contrapartida quando estas se referiam à conta caixa;

b) No Livro Diário (fls. 461/479), todos os lançamentos eram registrados no último dia do mês;

c) Intimada a contribuinte a apresentar o Livro Caixa ou razão analítico dessa conta, a mesma declarou não dispor dos lançamentos diários da conta caixa, ao esclarecer que o livro caixa foi extraviado durante a mudança de instalações. Também esclareceu que não há escrituração analítica dos lançamentos originários da conta caixa;

d) A contribuinte infringiu os preceitos consagrados pela legislação comercial e fiscal e os princípios fundamentais da contabilidade, deixando de observar métodos e critérios contábeis uniformes, e de registrar tempestivamente as mutações patrimoniais. Considerou a fiscalização que a falta dos lançamentos diários da conta caixa impossibilita a auditoria contábil, não fornecendo elementos para apuração da omissão de receitas, seja pela apuração de passivo fictício, suprimento do caixa, falta de contabilização ou da elaboração de fluxo de caixa, tornando a escrita contábil imprestável para a apuração do lucro real e, justificando sua desclassificação;



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

e) A falta de contabilização de movimento bancário instaura insegurança quanto à fidelidade da escrita, também abrindo oportunidade à sua desclassificação e ao arbitramento do lucro.

O Parecer Normativo CST nº 347/70, afirma que às repartições fiscais não cabe opinar sobre processos de contabilização, os quais são de livre escolha dos contribuintes, entretanto, não foi isso que ocorreu. Sobre o dever de escriturar, trazemos os artigos 203 e 204 do RIR/94

Art. 203. A pessoa jurídica é obrigada a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério (Decreto-Lei nº 486/69, art. 1º).

Art. 204. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486/69, art. 5º).

§ 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individualizado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486/69, art. 5º, § 3º).

...

O Livro Diário mencionado pela recorrente, que afirma que a fiscalização juntou aos autos, se refere apenas às fls. 2 e 3 do Livro 11 e são relativos a lançamentos referentes a pagamentos, registrados no último dia do mês,



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

que totalizam o valor a transportar de R\$ 63.203,50 e são lançamentos individualizados. Não se referem a todos os lançamentos do mês.

Verifica-se nas fichas do Livro Razão, Caixa Geral, juntadas aos autos com a impugnação e apontados pela contribuinte em seu recurso, que os mesmos apresentam lançamentos efetuados como sendo relativos ao último dia do mês, mas, não identificam a data verdadeira do lançamento e também se verifica que alguns lançamentos são individuais, mas outros, resumem várias operações em um só lançamento e a contribuinte não dispõe de livros auxiliares, com os registros individuais. Como exemplo, cito os seguintes lançamentos: mês de janeiro – cheques emitidos no mês (a débito): R\$ 191.309,35; saída para depósito (a crédito): R\$ 627.079,86; Pago em dinheiro – diversos (a crédito): R\$ 44.236,29. Mês de fevereiro – cheques no mês (a débito): R\$ 161.391,65; saídas para depósito (a crédito): R\$ 182.395,22 e assim por diante. Esses lançamentos não apresentam o número da conta de contrapartida e são todos datados com o último dia do mês.

Observe-se ainda que, a fiscalização intimou a contribuinte a apresentar o Livro Caixa ou razão analítico dessa conta, e a mesma declarou não dispor dos lançamentos diários da conta caixa, e alegou que o livro caixa foi extraviado durante a mudança de instalações. Também esclareceu que não há escrituração analítica dos lançamentos originários da conta caixa.

Logo, a fiscalização não opinou sobre os processos de contabilização da contribuinte, apenas exigiu o disposto na legislação.

O enquadramento legal do arbitramento deu-se no art. 47, inciso II, da Lei nº 8.981/95, que assim reza:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

Ou seja, a fiscalização afirmou que, a contribuinte infringiu os preceitos consagrados pela legislação comercial e fiscal e os princípios fundamentais da contabilidade, deixando de observar métodos e critérios contábeis uniformes. Considerou a fiscalização que a falta dos lançamentos diários da conta caixa impossibilita a auditoria contábil, não fornecendo elementos para apuração da omissão de receitas, seja pela apuração de passivo fictício, suprimento do caixa, falta de contabilização ou da elaboração de fluxo de caixa, tomando a escrita contábil imprestável para a apuração do lucro real e, justificando sua desclassificação. Ressaltou ainda a fiscalização de que a falta de contabilização de movimento bancário instaura insegurança quanto à fidelidade da escrita, também abrindo oportunidade à sua desclassificação e ao arbitramento do lucro.

Concluo que a fiscalização enquadrou corretamente o fundamento para o arbitramento.

Quanto à afirmação da recorrente de que se o fisco, quisesse encontrar a suposta receita omitida pela soma dos depósitos bancários, bastaria adicioná-la na



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

apuração do lucro real do período, revelando-se precipitada e imprópria a conduta de simultânea adição do volume de receitas para o arbitramento de todo o lucro do período-base, discordo da recorrente, pelas razões já expostas e ressalto que se a fiscalização simplesmente adicionasse o valor dos depósitos, ao lucro real apurado pela contribuinte, o valor exigido no auto de infração seria muito maior.

Quanto à movimentação bancária, pelas informações disponíveis em sua contabilidade, a fiscalização constatou indícios de movimentação financeira incompatível. A contribuinte foi então intimada a apresentar os extratos bancários e a comprovar a origem dos recursos, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96.

Observe-se que a recorrente em seu recurso efetivamente não comprovou a origem dos recursos.

A recorrente alega uma contradição, porque se a escrita é imprestável, como poderia ter sido verificado que os depósitos bancários não haviam sido contabilizados?

Pelas informações da CPMF é possível se conhecer o volume dos cheques emitidos, e depois, compara-los com as informações **disponíveis** na escrita contábil. Dessa comparação é possível encontrar indícios de falta de contabilização de movimentação financeira, que dão margem à busca dos extratos bancários. Ressalte-se que a recorrente em nenhum momento, neste recurso, faz prova da regular contabilização dos depósitos e de sua origem.

Quanto à aplicação do disposto no art. 42 da Lei nº 9.430/96, este se refere a presunção de omissão de receita, para os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, quando há falta de comprovação da origem dos recursos utilizados nessas operações com documentação hábil e idônea. Reproduzo o *caput* de referido artigo.



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

A recorrente trouxe aos autos vasta argumentação sobre presunções. Observe-se que este colegiado deve obedecer ao disposto na Lei. A leitura do referido artigo nos leva à conclusão que a caracterização como omissão de receita dos valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituições financeiras, cuja origem não é comprovada é uma presunção legal e por essa razão, o ônus da prova é da contribuinte. Observe-se que a contribuinte foi intimada e não comprovou a origem dos recursos com documentação hábil e idônea.

Quanto à súmula do extinto TFR mencionada, discordo da recorrente, de que seus fundamentos valem para a legislação atual. Essa súmula refere-se a legislação anterior e não pode ser aplicada para a legislação ora em vigor.

Em relação à receita bruta conhecida, correto o procedimento fiscal que considerou o valor dos depósitos deduzidos dos ajustes efetuados, como receita bruta conhecida, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/96, por presunção legal, não sendo cabível, nessa situação, os parâmetros do art. 51 da Lei nº 8.981/95.

Quanto à forma de apuração do arbitramento, reproduzo, o art. 24, parágrafo primeiro da Lei nº 9.249/95:

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

§ 1º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

A contribuinte preencheu sua DIPJ informando receita de unidades vendidas e de prestação de serviços.

Reproduzo o art. 49 da Lei nº 8.981/95:

Art. 49. As pessoas jurídicas que se dedicarem à venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, ao loteamento de terrenos e à incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado.

Parágrafo único. O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio mês.

Ao contrário do que afirma a recorrente, esse dispositivo legal não foi revogado. O art. 16 da Lei nº 9.249/95, alterou a determinação do lucro arbitrado, mas, não revogou o art. 49 da Lei nº 8.981/95, tanto é que consta do RIR/99.

Da combinação do art. 49 da Lei nº 8.981/95, com o art. 24 da Lei nº 9.249/95, verifica-se que não havendo custo conhecido, porque a escrita foi considerada imprestável, o custo é zero e toda a receita deveria ser considerada como Lucro.

Entretanto, a fiscalização utilizou critério mais benéfico à contribuinte ao apurar as receitas de unidades imobiliárias vendidas pela proporção dessa receita nas receitas totais, o que equivale a aproximadamente 34%, e em seguida multiplicar esse percentual pelo valor total dos depósitos bancários. Esse valor deveria ser considerado como Lucro, uma vez que a escrita foi considerada imprestável. E



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

sendo mais favorável à contribuinte não há razão para considerar o lançamento indevido.

Em relação às receitas de prestação de serviços, a contribuinte afirma que tem receitas de empreitadas, com fornecimento de material, administração, cópias heliográficas etc. Para apurar o montante da receita de prestação de serviços foi multiplicado o valor dos depósitos pela participação de 66%, obtida de sua DIPJ. Alega a recorrente que por ter receitas de empreitadas em que fornece o material, o percentual de arbitramento deveria ser de 9,6% e não de 38,4%.

Considerando que a própria fiscalização levou em conta no lançamento a proporcionalidade das receitas, entre receitas de unidades imobiliárias vendidas e de prestação de serviços, e considerando que a contribuinte juntou aos autos documentos relativos a execução de empreitadas com fornecimento de serviços e de material, entendo que em razão do ADN COSIT Nº 6/97, deve ser revisto o percentual de arbitramento aplicado em relação ao quarto trimestre, relativo ao arbitramento da receita de prestação de serviços (somente desse trimestre, posto que o colegiado por unanimidade de votos decidiu pela decadência do direito de lançar o IRPJ dos três primeiros trimestres e por maioria de votos, em que fui vencida, decidiu pela decadência do direito de lançar a CSLL dos 3 primeiros trimestres).

Assim sendo, considerando-se o valor total de prestação de serviços declarado de R\$ 2.493.387,52, constante no auto de infração, às fls. 18, e que desse valor R\$ 2.099.507,93 se refere ao valor das empreitadas (doc. de fls. 37), o que equivale a 84,20%, concluo que essa participação percentual deve ser aplicada ao total das receitas de prestação de serviços apurada pela fiscalização, para se obter o valor da base de cálculo, sobre a qual deve incidir o percentual de 9,6%, permanecendo o restante dos serviços, com a alíquota aplicada pela fiscalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

Em razão do exposto deve ser calculada a participação do valor das empreitadas no valor total dos serviços prestados, tendo como fonte para obter o valor das mesmas, a ficha do Razão de fls. 37, e a partir daí, deve ser calculada a receita omitida de empreitadas multiplicando-se a participação anteriormente obtida pelo valor das receitas apuradas pela fiscalização. Sobre o resultado, deve ser aplicado o percentual de 9,6% para se achar o lucro arbitrado dos meses de outubro, novembro e dezembro.

A tabela a seguir, demonstra o valor total da receita de empreitadas obtido a partir da aplicação do coeficiente de 84,20% do valor apurado pela fiscalização.

Meses	Valor da receita de serviços apurada pela fiscalização - R\$	Participação das empreitadas no valor total de prestação de serviços (84,2%) - R\$	Valor do lucro arbitrado apurado com coefic. de 9,6% - R\$
Out	1.406.101,43	1.183.937,40	113.657,99
Nov	565.458,84	476.116,34	45.707,17
Dez	833.350,96	701.681,51	67.361,42

O valor total do Lucro Arbitrado obtido das receitas de empreitadas e de prestação de serviços é demonstrado na tabela abaixo:

Meses	Valor da receita dos demais serviços apurado pela fiscalização - R\$	Lucro arbitrado apurado com coeficiente de 38,4% - R\$	Valor do lucro arbitrado apurado com coeficiente de 9,6% - R\$	Total do Lucro Arbitrado de empreitadas e serviços - R\$
Out	222.164,03	85.310,99	113.657,99	198.968,98
Nov	89.342,50	34.307,52	45.707,17	80.014,69
Dez	131.669,45	50.561,07	67.361,42	117.922,49
Total	443.175,97	170.179,57	226.726,58	396.906,16

A tabela a seguir demonstra como foi apurado o IRPJ devido:

Total do lucro arbitrado sobre empreitadas e serviços	R\$ 396.906,16
Total do lucro arbitrado sobre omissão de receita de venda de imóveis apurado pela fiscalização	R\$ 1.015.650,70



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

Total das receitas	R\$ 1.412.556,86
Imposto apurado (15%)	R\$ 211.883,53
Base de cálculo do adicional	R\$ 1.352.556,86
Adicional	R\$ 135.255,68
(-) imposto declarado	R\$ 15.323,85
Total de IRPJ devido	R\$ 331.815,36

Do exposto, concluo que deve ser reduzida a exigência do IRPJ do quarto trimestre de R\$ 501.860,30 para R\$ 331.815,36. Essa alteração não tem influência na apuração da CSLL.

Quanto à sua afirmação de ilegalidade da cobrança dos juros de mora cobrados pela variação da taxa SELIC discordo da recorrente. A jurisprudência firmada pela Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais relativa à validade e aplicabilidade dos juros de mora com base na taxa referencial do SELIC está pacificada. O acórdão CSRF nº 02-01.658, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, traz o entendimento de que a cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados, com base na taxa SELIC, se ampara em legislação ordinária e, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

Aplica-se às exigências decorrentes, o decido em relação ao tributo principal, em razão da sua íntima relação de causa e efeito, exceto em relação à matéria diferenciada.

Do exposto, oriento meu voto para rejeitar as preliminares de nulidade, acatar a preliminar de decadência para o IRPJ dos fatos geradores ocorridos até 09/98 e no mérito dar provimento parcial ao recurso para reduzir o IRPJ para R\$ 331.815,36.

Sala das Sessões, DF, 25 de maio de 2006.

ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

VOTO VENCEDOR

Conselheiro, Natanael Martins:

Em relação ao voto vencido, discordo da relatora apenas em relação ao prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional lançar a CSLL.

Com relação à contagem do prazo decadencial da CSLL, não obstante a posição de muitos de que não caberia a este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, negar aplicação a dispositivo legal em vigor, enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, no caso em espécie, ousa dela divergir, especialmente no que se refere à aplicação do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, porque, como se verá, não se está aqui a simplesmente negar vigência a uma lei, mas, sim, a de aplicar a lei que especificamente deve reger a matéria.

Com efeito, para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, ar. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art.



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)."

Depreende-se da classificação tributária erigida pelo Ministro Carlos Velloso e acima reproduzida que as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária. E tal posicionamento do Pretório Excelso, como dito, não é isolado, o que se atesta pela transcrição de importantes manifestações do irretocável Ministro Moreira Alves, escolhidas dentre tantas outras manifestações dos Ministros daquela Corte:

"Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente." (RE nº 146.733/SP; j. 29.06.1992)

"Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos." (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal; j. 1º.12.1993)

Desse modo, afigura-se incontestemente a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra contribuição social. Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes conseqüência de suma importância ao deslinde da controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar.

Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

“(…) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149).”

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

“A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal.

O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (caput), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo.

Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no caput do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita não de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF.”

“Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).

Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º.”

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

Dita o referido artigo 146, III, da Constituição Federal que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

"(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) **obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)** (grifos nossos)

No Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, alçada à categoria de lei complementar quando da sua recepção pelo ordenamento vigente -, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário está prevista, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no artigo 150, § 4º, e, para os demais tributos, no artigo 173, I.

Tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, como de fato se trata, aplica-se à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dita que se operará a decadência em cinco anos "*(...) a contar da ocorrência do fato gerador (...)*".

E nem se alegue que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 referir-se-ia a regra específica de decadência aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, haja vista que, como visto à exaustão, determina a Constituição Federal que a decadência em matéria tributária deve ser tratada por lei complementar. Ou seja, sendo inegável a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está ela, pois, sujeita ao mencionado mandamento constitucional devidamente regulamentado no Código Tributário Nacional.

Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de consequência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

“A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando ‘contra legem’, pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum” (RSTJ 26/384)

Ora, não se está a tratar aqui tão-somente da aplicação da Lei nº 8.212/91, mas também do Direito, haja vista que, repisando regra comezinha do direito processual, ao julgador cabe aplicar a Lei e o Direito.

Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

“O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem.

Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao “tempo histórico” que está vivendo.

O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.

.....



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

Para chegar a uma “interpretação concreta”, Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...)” (“A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli”, in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 38, p. 75).

Aliás, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que “nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito” (art. 2o., par. Único, inciso I).

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a “consciência” do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não se há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às contribuições sociais, conforme interpretação pacífica engendrada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Remetendo-se novamente a atenção à supra transcrita lição de Miguel Reale, frise-se que “o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

hermenêutica". É, portanto, lançando-se mão dessa mediação hermenêutica, e de nada mais, que se aplica ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ao invés do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, privilegiando-se a plenitude do ordenamento jurídico.

Outro giro e se mais não bastasse, não se pode negar que precedentes jurisprudenciais declaratórios da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 também devem ser sopesados na verificação da aplicação da lei ao caso concreto, a exemplo do acórdão oriundo do julgamento da Argüição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

"Argüição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.
É inconstitucional p caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal."
(TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)

Nesse sentido, se o julgador possui em mãos instrumentos cujo manejo possibilita a aplicação ao caso concreto de norma harmônica com o ordenamento jurídico, pode e deve fazê-lo. Não se há de esperar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade apontada via declaração efetuada pelo controle difuso, cuja extensão de efeitos a todos os contribuintes reclamaria a edição de Súmula do Senado Federal, ato de discricionariedade indiscutível.

Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário devem os julgadores, por força dos princípios emergentes na Lei já citada Lei 9.784/99, aplicar o direito cabível à espécie. É justamente em face dessa realidade contextual que se deve tomar a



Processo nº : 10865.001456/2003-21
Acórdão nº : 107-08581

referida Portaria MF 103/02 como veiculadora de regras não exaustivas de competência.

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma inconteste, sobretudo quando derivado de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão judicante não somente pode como deve aplicá-los.

Assim, considerando que a ciência do auto de infração se verificou em 02 de outubro de 2003, é de se reconhecer a decadência do direito da Fazenda Nacional, lançar a contribuição relativa aos fatos geradores ocorridos até setembro de 1998, por aplicação da norma contida no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional ao caso concreto.

CONCLUSÃO

De todo o exposto, acolho a preliminar de decadência suscitada para a CSLL dos fatos geradores ocorridos até 09/98.

É como voto.

Sala das Sessões, 25 de maio de 2006

Natanael Martins

NATANAEL MARTINS