



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10880.015570/2002-60  
Recurso nº. : 133.475  
Matéria : IRPJ - Exs: 1996, 1997  
Recorrente : SANTA CRUZ REPRESENTAÇÕES S/C LTDA.  
Recorrida : 8ª TURMA DRJ em SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 23 de fevereiro de 2004  
Acórdão nº. : 101-94.855

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – LAPSO MANIFESTO –  
RE-RATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO – Constatado, através do  
exame de embargos declaratórios, a ocorrência de erro no  
acórdão embargado, devem ser acolhidos os embargos  
interpostos para a devida retificação do julgado anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário  
interposto por SANTA CRUZ REPRESENTAÇÕES S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de  
Contribuintes, por unanimidade de votos, ACOLHER os embargos de declaração, a  
fim de: 1) retificar a folha de rosto do Ac. 101-94.351, 10.09.2003, para consignar a  
seguinte decisão: “por unanimidade de votos, desqualificar a multa de ofício e, em  
conseqüência, acolher a preliminar de decadência suscitada”; 2) retificar a conclusão  
do voto condutor do aresto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o  
presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 ABR 2005

PROCESSO Nº. : 10880.015570/2002-60  
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.855

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR



PROCESSO Nº. : 10880.015570/2002-60  
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.855

RECURSO Nº. : 133.475  
RECORRENTE : SANTA CRUZ REPRESENTAÇÕES S/C LTDA.

## RELATÓRIO

A contribuinte identificada nos autos, opõe embargos de declaração (fls. 241/242), com fundamento no artigo 28 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, argumentando existir inexatidão material no Acórdão nº 101-94.351, de 10 de setembro de 2003.

O Sr. Presidente desta Primeira Câmara, por meio do despacho de fls. 243/244, solicitou a manifestação deste conselheiro, o qual propôs fosse o acórdão submetido à apreciação do Colegiado, com proposta de retificação do mesmo, já que a inexatidão apontada refere-se à parte dispositiva do voto, onde constou o acolhimento da preliminar de decadência tão-somente em relação aos meses de novembro e dezembro de 1995, quando deveria constar os meses de novembro e dezembro de 1995, e janeiro de 1996.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Tratam os autos de Embargos Declaratórios interpostos pela interessada, com fundamento no artigo 28 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, tendo em vista a existência de erro material no voto condutor do Acórdão nº 101-94.351, de 10/09/2003, em relação ao acolhimento da preliminar de decadência suscitada por ocasião do recurso voluntário.

Consta do voto condutor do aresto embargado, em relação à apreciação da citada preliminar o seguinte:

*“O crédito tributário foi constituído em 10 de abril de 2001, cujos fatos geradores ocorreram nos meses de novembro e dezembro de 1995 e janeiro de 1996.*

*Em primeiro lugar é necessário um exame mais detalhado do lançamento, no sentido de determinar o dies a quo para a contagem do prazo decadencial, pois, conforme farta jurisprudência deste Colegiado, em caso de aplicação da multa qualificada por evidente intuito de fraude, aplica-se a regra contida no § 4º do art. 150 do CTN, caso contrário a contagem do prazo é aquela estabelecida no art. 173 da mesma norma legal.*

*Assim, vemos que a recorrente, na peça recursal, repisa os argumentos expendidos na defesa inicial, sustentando, preliminarmente, que quando se trate de mero indício, a prova deve ser produzida por quem alega, não servindo como meio probatório, meras presunções imprecisas, e que não há base legal para que se dê guarida à pretensão fiscal, pois a omissão de receitas foi alcançada com base em mera presunção não jurídica, ou seja, em presunção que não encontra o necessário enquadramento legal. Afirma ainda, que deixou a fiscalização de comprovar a ocorrência de evidente intuito de fraude (art. 44, II, da Lei nº 9.430/96), razão pela qual mostra-se inaplicável a multa majorada de 150%.*

No caso sob comento, o Ilustre relator do voto vencido do acórdão recorrido, fez consignar (fls. 327):

*“A contagem do prazo decadencial só deveria ser feita com base no art. 173 do CTN se tivesse ficado comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Isso deslocaria o seu início para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento pudesse ser feito e descaracterizaria a decadência em relação aos fatos geradores relativos ao IRPJ e IRRF. Essa hipótese, porém, não se concretizou.*

*Durante os trabalhos de fiscalização, e com base nos documentos que constam dos autos, pode-se verificar a comprovação de que:*

*O contribuinte recebeu diversos depósitos bancários em sua conta-corrente no BERON, num total muitas vezes superior à sua receita declarada ou ao seu capital social, sem escriturá-los;*

*O contribuinte emitiu diversas notas fiscais sem registra-las em sua contabilidade;*

*O sócio gerente realizava, com freqüência, aportes de capital, de pequeno valor;*

*O sócio-gerente realizou uma transferência de R\$ 105.000,00, de sua conta pessoal para a conta da Santa Cruz, não escriturada;*

*Consta do relatório de auditoria do Banco Central que o contribuinte declarou ter ciência da compra de dólares com recursos da sua conta-corrente do BERON.*

*Ocorre que o recebimento de depósitos bancários, ainda que freqüentes e em valores desproporcionais, por si só, não configura prova da intenção de iludir o fisco, impedindo que ele tome conhecimento de fato gerador do imposto, porque, em tese, os valores podem se tratar de recebimento de empréstimos, de devolução de empréstimo de conta-corrente, como alegou o contribuinte durante a fiscalização. Neste último caso, caberia até mesmo comprovar a titularidade desses recursos e tributar, por presunção, se for o caso, o verdadeiro contribuinte, que nem seria o impugnante.”*

*Como do relato se infere, a turma de julgamento de primeira instância, por maioria de votos, rejeitou a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública Federal constituir o crédito tributário, ao fundamento de que, em se tratando de lançamento “ex officio”, resultante de irregularidade fiscal cometida com evidente intuito de fraude, aplicável, ao caso concreto, o comando legal inserto no parágrafo quarto do artigo 150, do CTN.*

*De plano podemos afirmar não haver como qualificar a penalidade ex officio, sem se atentar para o fato de que, em matéria de penalidades, é imperioso encontrar-se evidenciado nos autos o intuito de fraude.*

*No caso sob exame, várias são as circunstâncias que devem ser ponderadas, analisadas e consideradas para efeito de se ter como comprovado o requisito legal exigido, qual seja, que tenha havido evidente intuito de fraude, no mínimo, para o que é necessário seja comprovado, como alegado pela Fiscalização, que a recorrente tenha agido com dolo, fraude e conluio.*

*Como visto, nos exercícios em questão, a contribuinte ofereceu à tributação seus resultados por meio do lucro presumido, tendo a autoridade autuante procedido ao lançamento tributário a título de omissão de receita com base na falta de comprovação de depósitos bancários.*

*Entendo que para que a multa de lançamento de ofício seja transformada de 75% para 150%, é imprescindível que se configure o evidente intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que "fraude não se presume", "se prova". Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela empresa. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude, ainda mais que se trata de exigência constituída a partir de receitas tempestivamente declaradas ao fisco.*

*Para que fosse provada a intenção de fraudar o fisco, seria necessário, antes de tudo, provar que os depósitos bancários são de fato, receitas omitidas. Pois, antes disso, a simples existência de depósitos bancários não escriturados tratam-se de simples indício de omissão de receitas. A norma legal estabelece que, no caso da existência de indício de omissão de receitas pela falta de escrituração de depósitos bancários, presume-se omissão de receitas, sendo possível o lançamento do tributo.*

*Essa presunção tem respaldo na lei, porém, não se pode provar, por via indireta, o evidente intuito de fraude. Essa prova tem de ser direta, como se pode dar por exemplo, o caso da utilização de documentos inidôneos, ou notas fiscais frias, ou mesmo notas calçadas, ou ainda, conta-corrente bancária em nome de interposta pessoa, entre tantos outros. Nessas situações, não existe a necessidade de outra prova da intenção de sonegar, pois a comprovação se dá pela ocorrência do fato irregular e pela utilização dos citados documentos, os quais já fazem a prova necessária da fraude.*

*No caso dos autos, nada disso ocorreu, remanescendo assim, a falta da prova do ilícito suficiente para afastar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Podemos citar como exemplo o Acórdão nº 101-93.896, de 10/07/2002, do qual fui relator, cuja matéria tratava da aplicação da multa qualificada no caso da constatação de saldo credor de caixa. No voto condutor, é cabível de citação o seguinte parágrafo:*



*“Com respeito ao item relativo a saldo credor de caixa, deve-se registrar que a atividade de constituição do crédito tributário é vinculada e essencial à realização da incidência do tributo. O ônus da prova, neste caso, é do Fisco, ao contrário do que sucede em relação às presunções autorizadas pela própria lei, como as constituídas nos §§ 2º e 3º do art. 9º do Decreto-lei nº 1.598 de 26/12/77, casos em que a prova compete ao sujeito passivo.”*

*Vimos de ver que, agindo assim, a autoridade autuante aplicou incorretamente a multa de ofício qualificada, pois não pode prevalecer a imposição, tendo em vista que na espécie de que se cuida, a infração não denota o evidente intuito de fraudar. A prova neste aspecto deve ser material, evidente, como diz a lei.*

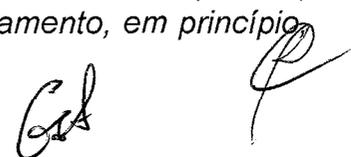
*Sob esse enfoque, tem razão a recorrente quando insurge-se contra a aplicação da multa qualificada, defendendo a sua conversão em multa de ofício de 75%, conforme estabelecido no inciso I, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, em razão da falta de comprovação do evidente intuito de fraude.*

*Em decorrência dos fundamentos acima expostos, inaplicável a exigência a multa qualificada de 150% sobre as irregularidades fiscais detectadas, devendo, portanto, para a contagem do prazo decadencial, ser aplicada a regra contida no art. 173, do CTN.*

*A recorrente argúi a decadência do direito de a Fazenda Pública exigir o crédito tributário, tendo em vista que o mesmo foi constituído após transcorridos mais de cinco anos entre a data da ocorrência do fato gerador dos meses de janeiro e fevereiro e a ciência do lançamento de ofício.*

*Com o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, o lançamento do IRPJ, no regime do lucro real, afeiçãoou-se à modalidade por homologação, como definida no art. 150 do Código Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa.*

*Com respeito ao prazo de decadência do direito ao lançamento de ofício nos tributos de lançamento por homologação, o ilustre tributarista Alberto Xavier, leciona em sua obra “Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário” (Forense, 1997, 2ª ed., p. 92-3), que as normas dos arts. 150, § 4º, e 173, do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente. São, isto sim, reciprocamente excludentes, pois o art. 150, § 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos “cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o seu prévio exame pela autoridade administrativa”. Aduz, ainda, que o art. 173 aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.*



*Acrescenta o citado mestre: "O artigo 150, § 4º, pressupõe um pagamento prévio – e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como dies a quo a data do pagamento, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio – e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como dies a quo não a data de ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado".*

*Continua o autor: "Precisamente porque o prazo mais longo do artigo 173 se baseia na inexistência de uma informação prévia, em que o pagamento consiste, o § único desse mesmo artigo reduz esse prazo tão logo se verifique a possibilidade de controle, contando o dies a quo não do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mas 'da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento'".*

*Nesse mesmo entendimento, destaca-se a decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, que cuida de Direito Público, no julgamento de embargos de divergência em RESP 101.407 – SP (DJ de 08/05/2000). Por maioria de votos, os ministros acolheram voto da lavra do eminente Min. ARI PARGENDLER, prolatando o acórdão assim ementado:*

*"TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIMENTO DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos."*

*No âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes, as divergências se manifestavam quer quanto à caracterização da natureza do lançamento, quer quanto à fixação do dies a quo para a contagem do prazo de decadência.*

*A Câmara Superior de Recursos Fiscais, dirimindo as divergências, já em 1999, uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica era tributo sujeito a lançamento por declaração, passando a ser por homologação a partir desse diploma legal.*

*Uma vez aceito tratar-se de lançamento por homologação, resta fixar dies a quo para contagem do prazo de decadência.*

*O lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aqueles tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de quando ocorrido o fato gerador identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade, como explicitado no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.*

*A natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura o imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, na hipótese de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero).*

*O que se define se o lançamento é por declaração ou por homologação é a legislação do tributo e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.*

*O Código Tributário Nacional prevê três modalidades de lançamento: por declaração, por homologação e de ofício. Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original (caso do IPTU, por exemplo), é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de imposto nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação), e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade.*

*A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência no sentido de que nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador.*

*Entre outros precedentes, transcrevo a ementa do Acórdão nº 101-93.783, de 21 de março de 2002, com a seguinte redação:*

*“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que, a partir da Lei nº 8.383/91, o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim, sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Recurso provido.”*

*No voto condutor do referido acórdão, a eminente Conselheira Sandra Maria Faroni tece seguintes considerações sobre o tema:*

*“Assim, excetuada a hipótese de tributo cujo lançamento seja, por natureza, de ofício, e sem considerar os casos de dolo, fraude ou simulação, uma análise sistemática do CTN nos mostra que a legislação de cada tributo determina que, ocorrido o fato gerador, o sujeito passivo:*

*a) preste à autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, aguardando que aquela autoridade efetue o lançamento para, então, pagar o crédito tributário (art. 147) ou*

*b) apure por si mesmo o tributo e faça o respectivo pagamento, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa (art. 150).*

*No caso da letra 'a' (lançamento por declaração), a ocorrência de omissão ou inexatidão na declaração ou nos esclarecimentos solicitados (art. 149, II, III e IV) dá ensejo ao lançamento de ofício, desde que não extinto o direito da Fazenda Nacional (art. 149, § único), o que só pode ser feito no prazo de cinco anos contados: (1) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado, nos casos de falta de declaração ou de entrega da declaração após esse termo; (2) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado por vício formal o lançamento anterior, se for esse o caso; ou (3) da data da entrega da declaração, se essa foi entregue antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.*

*No caso da letra 'b' (lançamento por homologação), ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para verificar a exatidão da atividade exercida pelo contribuinte (apuração do imposto e respectivo pagamento, se for o caso) e homologá-la. Dentro desse prazo, apurando omissão ou inexatidão do sujeito passivo no exercício dessa atividade, a autoridade efetua o lançamento de ofício (art. 149, V). Decorrido o prazo de cinco anos sem que a autoridade tenha homologado expressamente a atividade do contribuinte ou tenha efetuado o lançamento de ofício, considera-se definitivamente homologado o lançamento e extinto o crédito (art. 150, § 4º), não mais se abrindo a possibilidade de rever o lançamento."*

*Também desta Primeira Câmara, o voto proferido pelo ilustre conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, no Acórdão nº 191-94.000,00 de 06/11/2002, cuja ementa tem a seguinte redação, no que se refere à matéria ora em discussão:*

*"I.R.P.J. – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. – O Imposto de Renda e a CSLL se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação."*

*fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN)."*

*A Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da mesma forma tem decidido que a partir do ano-calendário de 1992 os tributos são devidos mensalmente, na medida em que os lucros forem auferidos (artigo 38 da Lei nº 8.383/91) e que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento, independentemente de pagamento dos tributos, já que o sujeito passivo pode apurar prejuízo num determinado mês.*

*Entre outros acórdãos, pode ser citada a seguinte ementa:*

*"LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), a contribuição social sobre o lucro (CSSL), o imposto de renda incidente sobre o lucro líquido (ILL) e a contribuição para o FINSOCIAL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento impropriamente denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN), para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador, ressalvada a hipótese de existência de multa agravada por dolo, fraude ou simulação. Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado." (Ac. 108-05.241, de 15/07/98)*

*Não restam dúvidas pois, que está caracterizada a decadência do direito de constituir o crédito tributário, tendo em vista que a lavratura dos autos de infração ocorreu em 10 de abril de 2001, e os fatos geradores referem-se aos meses de novembro e dezembro de 1995, e janeiro de 1996."*

Diante do exposto constata-se que, tendo em vista que a Câmara decidiu pela inaplicabilidade da regra estabelecida pelo artigo 173, do CTN, tendo em vista a inexistência de dolo ou fraude, prevalecendo o estabelecido no artigo 150, § 4º do mesmo diploma legal. Nesse caso, a contagem do prazo decadencial para o fato gerador ocorrido em janeiro de 1996, iniciou-se em 01/02/96, expirando o mesmo em 31/01/2001. Como a lavratura do auto de infração se deu em 10/04/2001, não há dúvidas que não mais poderia ser constituído o crédito tributário em questão.

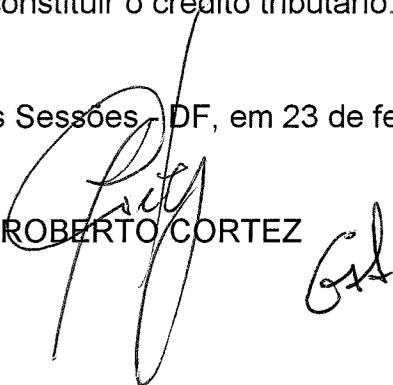
PROCESSO Nº. : 10880.015570/2002-60  
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.855

## CONCLUSÃO

Assim, voto no sentido de acolher os embargos de declaração para re-  
ratificar o Acórdão nº 101-94.351, de 10 de setembro de 2003 para reduzir a multa  
qualificada de 150% para 75% e acolher a preliminar de decadência do direito de a  
Fazenda Pública Federal constituir o crédito tributário.

Sala das Sessões, DF, em 23 de fevereiro de 2005

PAULO ROBERTO CORTEZ

A large, stylized handwritten signature in black ink, appearing to read 'Paulo Roberto Cortez', is written over the printed name. To the right of the main signature is a smaller, more compact handwritten mark or signature.