



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
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 : 10 de setembro de 2003
Acórdão nº. : 101-94.351

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – IRPJ – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – Consoante jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após o advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas trata-se de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento 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, o que não é o caso dos autos. Preliminar acolhida. Exame de mérito prejudicado.

MULTA QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – O lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a falta de comprovação da origem dos recursos depositados em conta-corrente bancária, a qual se trata de simples presunção de omissão de receitas, não caracterizando evidente intuito de fraude a ensejar a exasperação da multa de ofício prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

PROCEDIMENTO REFLEXO - PIS – COFINS – CSLL – IRFONTE - Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

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 a preliminar de decadência em relação aos meses de novembro e dezembro de 1995, e mérito, DAR provimento parcial para reduzir a multa qualificada de 150% para 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



PAULO ROBERTO CORTEZ
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: VALMIR SANDRI, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

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

RELATÓRIO

SANTA CRUZ REPRESENTAÇÕES S/C LTDA., já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 163/192, do Acórdão nº 00.197, de 11/12/2001, prolatado pela 8ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, fls. 141/158, que julgou procedente o crédito tributário constituído nos autos de infração de IRPJ, fls. 09; PIS, fls. 16; COFINS, fls. 20; CSLL, fls. 25; e IRFONTE, fls. 29.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 32/38, que o lançamento é decorrente da constatação das seguintes irregularidades fiscais:

"No exercício das funções de AFRF, em cumprimento às determinações da chefia do GEF/CPI – TÍTULOS PUBLICADOS, comparecemos no estabelecimento acima qualificado, para verificar os documentos correspondentes aos cheques abaixo relacionados, depositados em sua conta corrente nº 005.058-2, no Banco do Estado de Rondônia S/A, emitidos pela SPLIT CVM LTDA, tendo apurado o que segue:

- 1) que os cheques emitidos pela empresa Split CVM Ltda., envolvida em irregularidades apurada pela CPI dos Títulos Públicos, tendo a Santa Cruz Representações S/C Ltda., através de seu sócio-gerente, alegado que emprestou a sua conta-corrente nº 005.058-2, no Banco do Estado de Rondônia S/A, atendendo ao pedido do gerente da agência do Banco Beron;*
- 2) em relação à atividade de representação dessa empresa, apurados que suas declarações de rendimentos – IRPJ, correspondentes ao exercício de 1996 e ao exercício de 1997, foram entregues no Formulário III (Lucro Presumido), sendo seus resultados (inexpressivos) apurados mensalmente, mantendo o livro caixa e os demais livros fiscais em ordem, atendendo assim, as exigências da legislação vigente na época;*
- 3) analisando o relatório de auditoria do Banco do Estado de Rondônia S/A, sobre a empresa Santa Cruz Representações Ltda., c/c 5058-2, verificamos que além de receber recursos não identificados e remete-los para diversas contas de "Laranjas" ou contas CC5, esta conta recebeu também transferência de recursos de outra*



conta da própria empresa Santa Cruz do Banco Bradesco S/A;

- 4) diante desta constatação, intimamos, mais uma vez, a empresa a esclarecer a origem dos depósitos, apresentando toda a documentação da movimentação da conta-corrente em nome da Santa Cruz Representações, no Banco Bradesco;
- 5) (...);
- 6) diante do exposto, não justificando conceder mais prazo, uma vez que o sócio-gerente deveria devolver as correspondências dirigidas ao Banco Bradesco, do Banco HSCB, Bamerindus, devidamente autorizadas, autorizando-os a fornecer a esta fiscalização a documentação sobre as contas-correntes abertas naquelas instituições e diante das evidências, onde o sr. Pedro Celso do Nascimento, encontra-se diretamente envolvido em irregularidades apuradas pela CPI dos Títulos Públicos, tendo movimentado conscientemente as contas-correntes em nome de sua empresa "Santa Cruz", sem registrar contabilmente estas movimentações bancárias, estamos constituindo o crédito tributário, por presunção, como omissão de receita, correspondente ao que pôde ser apurado, no caso, R\$ 12.328.924,37, sendo:

Mês	Valor – R\$
Novembro/95	826.319,08
Dezembro/95	6.024.612,29
Janeiro/96	5.477.993,00

Contra o lançamento constituído na ação fiscal, a contribuinte insurgiu-se, nos termos das impugnações de fls. 59/140.

A 8ª Turma da DRJ/SPO, decidiu pela manutenção parcial do lançamento, cujo acórdão encontra-se assim ementado:

"IRPJ

Data do fato gerador: 30/11/1995, 31/12/1995, 31/01/1996.

OMISSÃO DE RECEITAS. EXTRATOS BANCÁRIOS E OUTROS INDÍCIOS. CABIMENTO.

Cabível a exigência fiscal por omissão de receitas quando apoiada não apenas na existência de diversos depósitos bancários, vultosos, freqüentes e não escriturados, mas também com base em diversos outros elementos comprobatórios, mormente quando ao ser reiteradamente



intimado, e mesmo durante a fase impugnatória, o sujeito passivo não logra demonstrar a origem e a natureza de tais ingressos de recursos, embora admita ter conhecimento de referida movimentação bancária.

OMISSÃO DE RECEITAS. TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de recursos entre contas bancárias do mesmo contribuinte não pode servir de base para a determinação de receitas omitidas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Cabível a aplicação de multa qualificada quando caracterizado o evidente intuito de fraude, face à omissão dolosa do sujeito passivo tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS, COFINS, CSLL. IRRF.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa, devem ser mantidas as exigências, com a mesma exoneração parcial e a respectiva redução das multas de ofício.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE"

Ciente da decisão de primeira instância em 08/02/02, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 11/03/02 (protocolo às fls. 159), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a fiscalização não logrou provar o evidente intuito de dolo, fraude ou simulação, prova esta que mostra-se como requisito indispensável ao afastamento da regra do art. 150, § 4º do CTN. Firme, portanto, é a conclusão de que operaram-se, no vaso vertente, os efeitos da decadência;
- b) que também para as demais exigências constantes no presente recurso voluntário, pertinentes à CSLL, ao PIS e à COFINS, operaram-se os efeitos jurídicos da decadência, vez que aplicável à espécie o prazo de cinco anos;
- c) que o auto de infração é nulo, pois não há prova de que houve regular quebra de sigilo bancário da recorrente. Veja-se que se isto ocorreu no âmbito de uma CPI instalada por uma das casas do Congresso Nacional, então a prova, documental, de que houve regular quebra do sigilo bancário deveria ter sido carreada



aos presentes autos, o que não ocorreu, limitando-se os autores do procedimento a trazer notícia nesse sentido;

- d) que, por outro giro, para o caso de alegar-se que seria possível a própria Administração Fazendária quebrar o sigilo bancário da recorrente, é de salientar-se que isso somente poderia ser feito em relação a fatos geradores posteriores à Lei Complementar nº 105, de 10/01/2001, nunca a situações pretéritas, como ocorre no caso dos autos, cujos fatos geradores reportam-se a 1995 e 1996;
- e) que um outro aspecto há de ser examinado e que conduz, igualmente, à nulidade dos autos de infração no que diz com a ausência de prova de sinais exteriores de riqueza. A única prova apresentada contra a recorrente refere-se a determinados valores que foram constatados em conta bancária de sua titularidade. Contra esta falsa evidência conspiram outras importantes constatações, nomeadamente as seguintes: 1) a contabilidade e demais registros comerciais e fiscais da recorrente dão conta de que suas atividades implicaram em diminutas receitas nos períodos considerados; 2) é empresa que não detém patrimônio vultoso, sendo, ao revés, adequado à sua atividade operacional (representações comerciais). A fiscalização não constatou, e menos ainda, provou que tivesse adquirido bens que pudessem decorrer dos expressivos recursos que transitaram nas contas bancárias;
- f) que a recorrente e seus sócios não mantiveram e não mantêm outras contas bancárias com saldos significativos, e nesse sentido sequer a quebra de sigilo bancário veio a beneficiar-lhes, pois a fiscalização limitou-se a usar a prova emprestada ao processo da CPI, este que teve por escopo verificar problemas relativos a desvio de recursos públicos (precatórios), com interesse específico em desnudar as operações da Corretora Split, mas não especificamente da recorrente;
- g) que, descumprida foi a regra do art. 895 do RIR/94, embora tal dispositivo tenha sido elencado no auto de infração, porque não provado ter havido gastos incompatíveis com a renda disponível do contribuinte;
- h) que a legislação vigente à época dos fatos geradores não continha autorização para que o fisco pudesse lançar mão de presunção para promover lançamento tributário fulcrado em omissão de receita;
- i) que a pretendida omissão de receita foi alcançada pela fiscalização exclusivamente com base em movimentação bancária, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal: sendo que tratam-se de cheques emitidos pela empresa Split CVM Ltda., envolvida em irregularidades apuradas pela CPI dos Títulos Públicos; o sócio-gerente da recorrente teria autorizado o banco a movimentar recursos de terceiros; a contabilidade da recorrente encontra-se regular e em ordem, atendendo as exigências da legislação vigente; diante das evidências, o sócio-



gerente da recorrente estaria diretamente envolvido em irregularidades, o que resultaria no não registro contábil de movimentações bancárias;

- j) que a r. decisão recorrida, a par de ancorar-se em meras ilações, deixou de apreciar importantes pontos argüidos na impugnação, em especial quanto à impossibilidade de promover-se lançamento do imposto de renda com base em movimentação bancária;
- k) que, no presente caso, 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;
- l) que, para chegar-se à verificação de omissão de receitas a fiscalização deveria coligir dados que refletissem a movimentação de recursos à margem da contabilidade, utilizando-se dos métodos previstos em lei. Um destes métodos é o da identificação dos sinais exteriores de riqueza, cujo dispositivo legal foi citado no auto de infração, mas nada foi identificado como sinais exteriores de riqueza, seja quanto à recorrente, seja quanto aos seus sócios, que pudesse justificar a conclusão de que teria havido omissão de receitas;
- m) que é importante aludir ao fato de que a digna fiscalização, às expensas, reconhece que as contas bancárias foram emprestadas, atendendo a uma solicitação do gerente do banco (conforme item 6, na lauda 3 do Termo de Verificação Fiscal);
- n) que a recorrente nunca teve qualquer relacionamento com a corretora Split ou qualquer outro envolvido na CPI dos Títulos Públicos. Nada, em sentido contrário foi provado, nem sequer por prova indiciária;
- o) que deixou a fiscalização de comprovar a ocorrência de evidente intuito de fraude (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96), razão pela qual mostra-se inaplicável a multa majorada de 150%, que deve, assim ser reduzida para a capitulada no inciso I, do mesmo art. 44 da Lei 9430/96;
- p) que, da mesma forma, certo é que não há de prevalecer a apoucada fundamentação apresentada pelo r. voto vencedor de primeira instância, pois não foram trazidas provas de que tenha ocorrido evidente intuito de fraude por parte da recorrente.

Às fls. 220, o despacho da DRJ em São Paulo - SP, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Inicialmente cabe apreciar a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

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 outro 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, afeiçoou-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 (CSLL), 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.

LANÇAMENTOS DECORRENTES

PIS – COFINS – CSLL – IRFONTE

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejulgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Diante do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência em relação aos meses de novembro e dezembro de 1995, e, quanto ao mérito, reduzir a multa qualificada de 150% para 75%.

Sala das Sessões - DF, em 10 de setembro de 2003


PAULO ROBERTO CORTEZ