



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Recurso nº : 136.108
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1997 e 1998
Recorrente : POLIBRAS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
Recorrida : 3ª TURMA-DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 20 de outubro de 2004
Acórdão nº : 103-21.743

IRPJ - DECADÊNCIA - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

PRELIMINAR - DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - PIS - COFINS - As contribuições, "ex vi" do disposto no art. 149, c.c. art. 195, ambos da C.F., e, ainda, em face de reiterados pronunciamentos da Suprema Corte, tem caráter tributário. Assim, em face do disposto nos arts. n 146, III, "b" , da Carta Magna de 1988, a decadência do direito de lançar as contribuições sociais deve ser disciplinada em lei complementar. À falta de lei complementar específica dispendo sobre a matéria, ou de lei anterior recebida pela Constituição, a Fazenda Pública deve seguir as regras de caducidade previstas no Código Tributário Nacional.

MULTA AGRAVADA - APLICAÇÃO - PROVA - DOLO - FRAUDE PRESUNÇÃO - INAPLICABILIDADE - Incabível o agravamento da multa de ofício quando não resta evidenciado nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação por parte da autuada.

OMISSÃO DE RECEITAS - SALDO CREDOR DE CAIXA - FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE PAGAMENTOS - PRESUNÇÕES RELATIVAS - MATÉRIA DE PROVA - A presunção legal de omissão de rendimentos, prevista nos artigos 228, do RIR/94 e no art. 40 da Lei nº 9.430 de 1996, autoriza o lançamento com base em presunções legais relativas, que poderiam ser desconstituídas mediante apresentação de provas que demonstrassem a regularidade da conta caixa, bem assim, a devida escrituração de todos os pagamentos efetuados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por POLIBRAS - IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

ao ano-calendário de 1996 e reduzir a multa de lançamento *ex officio* agravada de 150% (cento e cinquenta por cento) ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CANDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41

Acórdão nº : 103-21.743

Recurso nº : 136.108

Recorrente : POLIBRAS IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.

RELATÓRIO

Mediante o Auto de Infração de fls. 270 e 271, exige-se da interessada retro identificada o pagamento, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, anos-calendário 1996 e 1997, acrescida da multa de ofício de 150% e dos juros e mora.

Em decorrência do lançamento do IRPJ, foram também lavrados Autos de Infração referentes à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 274 e 275), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (fls. 278 e 279), e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 283 e 284), respectivamente, acrescidos os valores de multa de ofício de 150% e dos juros de mora.

Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is), a autuação deu-se em virtude da constatação da prática das seguintes infrações por parte da contribuinte:

1. omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa nos anos-calendário 1996 e 1997 - consoante descrito no item III.1 do Termo de Verificação e de Encerramento de "Caixa", provenientes de conta-corrente da própria empresa, sem que os cheques emitidos e compensados fossem escriturados a crédito da mesma conta "Caixa", sendo que da reconstituição desta resultou em saldo credor;

2. omissão de receitas caracterizada por pagamento efetuado sem a devida contabilização no ano-calendário 1997 - consoante descrito no item III.2 do Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal (fl. 288), foi constada a falta de registro contábil de transferência de numerário para conta-corrente de outra empresa, por intermédio de DOC, sem causa que justificasse tal operação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41

Acórdão nº : 103-21.743

A ação fiscal foi decorrência a Representação Fiscal nº. 1.495/00 (fls. 149 e 150) e de sua Complementação nº. 01 (fls. 201 e 202), uma vez que foi constatada a existência de operações bancárias entre a ora impugnante e pessoas, físicas e jurídicas, sob investigação policial por suspeita de crime contra o Sistema Financeiro Nacional, bem como contra a ordem tributária.

A autoridade lançadora justificou a aplicação da multa de ofício de 150% no fato de que, como restou comprovado, o objetivo da contribuinte era de esquivar-se reiteradamente do pagamento dos tributos devidos, valendo-se da omissão dos registros das operações de transferências de recursos em seus livros contábeis, nos termos do art. 1º, inciso II, da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. ressalta, ainda, que tais transferências eram para contas-correntes cujos titulares estavam sob investigação pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal por suspeita de evasão de divisas. No entanto, não formalizou a respectiva representação fiscal para fins penais, haja vista o falecimento do Sr. José Facusse Chain, em 01/07/2001, sócio-gerente majoritário (fl. 264).

Inconformada com a exigência, a interessada apresentou a impugnação de fls. 293 a 303, instruída com os documentos de fls. 304 a 339, fundamentada nas razões a seguir transcritas.

1. Em Preliminar

1.1 - Decadência integral do ano-calendário 1996

Alega a interessada que segundo consta dos Autos de Infração e Termo de Verificação e de Encerramento de Ação Fiscal, o agente fiscal incluiu crédito tributário relativo ao ano-calendário 1996, já alcançado pela decadência. Afirma que apesar do disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, o Conselho de Contribuintes tem adotado como termo inicial para a contagem do prazo decadencial a data da entrega da declaração de rendimentos. As decisões daquele colegiado administrativo fazem sentido, posto que a partir da entrega da declaração de rendimentos esta se disponibilizando as informações necessárias ao fisco. Assim, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

referido prazo é sempre de cinco anos, contados da data em que se tomarem disponíveis as informações. Ampara sua argumentação em alguns acórdãos que transcreve.

Conclui que, nesses termos, as obrigações relativas ao IRPJ e seus reflexos (PIS, COFINS e CSLL), bem como ao IPI, relativas ao indigitado ano-calendário, foram abrangidas pela decadência, devendo ser cancelados os Autos de Infração lavrados contra a empresa.

1.2 - Decadência parcial do ano-calendário 1997

Com relação ao ano-calendário 1997, afirma que, excetuando-se o IRPJ, cujo prazo decadencial começaria a fluir na data da entrega da declaração, as demais obrigações tributárias consumadas pelos Autos de Infração foram abrangidas pela decadência, já que parte dos depósitos em conta-corrente de terceiros, que marcaram o termo inicial da decadência para a constituição de crédito tributário referente a PIS, COFINS, CSLL e IPI, foram efetuados há mais de cinco anos da lavratura dos Autos de Infração.

1.3 - Autos de Infração lavrados fora da empresa

Defende a interessada a nulidade do procedimento fiscal, por descumprimento do art. 10, *caput* e inciso II, do regulamento do processo administrativo fiscal da União, declarando que, não obstante a afirmação do auditor fiscal, os Autos de Infração não foram lavrados na empresa.

É categórico ao afirmar que o não cumprimento de formalidades obrigatórias vicia o procedimento fiscal *ab initio*, seja porque a atividade fiscal é estritamente vinculada e regrada, não havendo espaço para a prática de atos discricionários ou facultativos - CTN, art. 70.235, de 1972, e a lei não tem palavras inúteis ou supérfluas. No seu entender, esse vício insanável contagia todo o processo administrativo fiscal e os atos daí subseqüentes, pelo que se impões o cancelamento dos Autos de Infração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

1.4 - Ausência de data no termo de início de fiscalização

Outro vício insanável que, segundo a impugnante, torna nulo todo o procedimento fiscal é a ausência de data no Termo de Início de Fiscalização (fls. 3 e 4). Fundamenta sua assertiva no entendimento de que a lavratura completa de tal termo também é formalidade essencial e obrigatória, posto que prevista como norma cogente de ordem pública, em texto de lei complementar, dirigida aos agentes da fiscalização, no art. 196 e seu parágrafo único do CTN.

2. No Mérito

Sustenta a interessada que o simples fato da não contabilização de cheques e de um DOC não pode, sob forma alguma, ser utilizado como suporte para presunção de omissão de receitas, uma vez que estes recursos são resultantes de operações normais de empresa. Operações estas que já foram tributadas por sua receita ou lucro, consoante a natureza de cada tributo.

Afirma que esses cheques referem-se a valores repassados ao sócio majoritário da empresa Sr. José Facusse Chain, ou a terceiros por ordem do sócio, a título de empréstimos, e que foram devolvidos no próprio dia e/ou nos dias seguintes. Aduz que essas operações de movimentações financeiras efetuadas entre a empresa e seu sócio majoritário, para fins contábeis, são considerados movimentações com pessoa ligada, enquadrando-se no conceito de "mútuo". O "mútuo" em questão, não possuía um acompanhamento muito assíduo, desta forma, ocorreram lançamentos de empréstimos efetuados pelo referido sócio, sem a contabilização de suas devoluções, pois esses empréstimos ocorriam apenas por alguns dias ou até mesmo horas. é o que se vê dos extratos bancários, em anexo.

Observa que caso os respectivos lançamentos tivessem sido efetuados, estariam apenas afetando contas patrimoniais do ativo: Bancos Conta Movimento e Mútuos com Pessoas Ligadas; em nada alterariam o valor do patrimônio da empresa ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

seu resultado contábil. Por conseguinte, não causariam efeito algum na base de cálculo do IRPJ, PIS, CONFINS, CSLL e IPI.

Na tentativa de elucidar seu arrazoado, faz alusão à base de cálculo e ao momento em que ocorre o fato gerador do PIS e da COFINS. Outrossim, transcreve os arts. 43 e 46 do Código Tributário Nacional e o art. 2º da Lei nº. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que definem os fatos geradores do Imposto sobre a Renda e do IPI e a base de cálculo da CSLL, respectivamente.

2.1 - Razões dos empréstimos

Em seguida, discorre a interessada sobre as razões que levaram o sócio majoritário a contrair tais empréstimos com a empresa, salientando que essas já haviam sido esclarecidas para a autoridade policial federal pelo referido sócio. Alega tratarem-se de cartas precatórias protegidas por segredo de justiça, razão pela qual não foi possível extrair cópia. Entende, assim, ser necessária a remessa do presente processo fiscal, em diligência, para a Delegacia de Polícia Federal em Itajaí, com intuito de que se junte cópia das declarações feitas por José Facusse Chain, por serem imprescindíveis ao deslinde da questão.

Afirma que tomar dinheiro da empresa e devolve-lo posteriormente não constitui fato gerador de tributo. Cita Ac. nº. 105-1.823/86 do Conselho de Contribuintes, cuja ementa transcreve-se:

A presunção deve estar embasada em sólidos elementos de comprovação, não se prestando para tanto simples folhas do Razão, onde estão indicadas, inclusive, substanciais valores de natureza devedora como credores.

Conclui-se que, no caso, sequer trata-se de comprovação contábil, mas sim da falta dela, uma vez que o agente fiscal utilizou-se apenas de informações externas e do extrato bancário, presumindo a omissão de receitas com base em cheques e um DOC, emitidos e não registrados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

2.2 – A aplicação da multa de ofício de 150%

A interessada também questiona a aplicação da multa de 150%, argüindo que deverá ser aplicada nos casos em que restou demonstrado o evidente intuito de fraude. Assevera que mesmo nos casos de omissão de receita, a jurisprudência afasta cabalmente a incidência pela alíquota máxima, consoante Ac. nº. 103-10.200/90 do Conselho de Contribuintes, cuja ementa transcreve-se:

Os suprimentos de numerários efetuados à pessoa jurídica pelos seus sócios sem a devida comprovação de sua origem e de sua entrega presumem-se, nos termos do art. 181 do RIR/80, originários de receita omitida. Incabível a multa de 150% se não comprovada a existência de fraude no ilícito cometido.

Alega que, no caso em questão, não se trata de fraude, mas de mera falta de controle e registro contábil de operação que não gerou receita ou despesa para a empresa, até porque fraude ou dolo não se presume.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis, via de sua 3ª Turma de Julgamento julgou o lançamento procedente, tendo ementado assim a sua Decisão:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: IRPJ. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo de início para a contagem da decadência desloca-se da data da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PIS. COFINS. CSLL. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir créditos relativos às contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL) extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

As decisões proferidas por órgãos colegiados de instância administrativa não se constituem em normas complementares, uma vez que inexiste lei que lhes atribua eficácia normativa. Inadmissível, portanto, a extensão de efeitos de ações a contribuintes que não foram parte delas.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DA LAVRATURA.

A disposição de lei no sentido de que a lavratura do Auto de Infração deve se dar no local de verificação da falta não significa necessariamente a confecção do instrumento no domicílio do contribuinte, não se traduzindo, portanto, o fato, em vício que possa inquinare de nulidade o lançamento formalizado nessas condições.

TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. DATA DA EMISSÃO.

A ausência de indicação da data de emissão do termo de início de fiscalização não enseja nulidade do procedimento fiscal, posto não ser esta uma formalidade essencial e nenhum prejuízo causou ao sujeito passivo.

SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA. NÃO CABIMENTO.

Incabível a solicitação de diligência para juntada de documentos que em nada colaboram para o deslinde da questão.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: OMISÃO DE RECEITAS. HIPÓTESES DE CARACTERIZAÇÃO.

A indicação na escrita contábil de saldo credor de caixa, bem assim a falta de escrituração de pagamentos efetuados, caracteriza omissão de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE.

Caracterizada a conduta dolosa do sujeito passivo, impõe-se ao infrator a multa qualificada prevista na legislação de regência.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS. COFINS. CSLL. DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL.

Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecerem na apreciação destes, dado que a matéria de fato e de direito que deu margem ao estabelecimento da relação de decorrência, não restou infirmada pelo sujeito passivo.

Lançamento Procedente.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

Irresignada, a contribuinte manejou o Recurso Ordinário, onde, aduz, em síntese, o seguinte:

Em preliminar, levanta a decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário, estribado no artigo 150, IV, do CTN, pleiteando a decadência integral do ano-calendário de 1996 e, parcial, do ano-calendário de 1997.

No mérito, afirma, relativamente à aplicação da multa qualificada, aduz que esta jamais poderia ser aplicada ante a ausência de prova do intuito da pessoa jurídica fraudar o fisco, bem assim, do dolo específico.

Que a insinuação de que o administrador da empresa teria ligação "...com pessoas físicas e jurídicas, suspeitas de participarem de esquema destinado a promover a lavagem de dinheiro e evasão de divisas do País.", não configura prova de fraude e muito menos que o administrador da empresa objetiva deliberadamente e dolosamente subtrair da tributação os valores transferidos para as pessoas indicadas no Auto de Infração.

Quanto à omissão de receita, sustenta que o que ocorreu de fato foi um desvio de numerário do patrimônio da empresa e não omissão de receita e que tal fato não está subsumido pela norma tida por infringida.

E, que não também não teria ocorrido a hipótese de pagamentos efetuados sem a devida escrituração. Isso porque pagamento pressupõe sempre uma dívida ou obrigação e, no caso, o sócio simplesmente transfere numerário da pessoa jurídica para outras pessoas sem uma obrigação existente, em verdade, não esta fazendo um pagamento porque dívida não preexistia.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

O recurso é tempestivo e preenche as condições para a sua admissibilidade.

Dele conheço.

Existe preliminar a ser examinada.

Trata-se de preliminar de decadência de constituição do crédito tributário, argüida, no sentido de que já teria operado a decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário, estribado no artigo 150, IV, do CTN, pleiteando a decadência integral do ano-calendário de 1996 e, parcial, do ano-calendário de 1997.

Compulsando os autos verifica-se que a recorrente à época dos fatos geradores optou pelo regime de apuração anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa jurídica.

Os fatos geradores constantes do auto de infração estão localizados, por via de consequência, em 31/12/1996 e 31/12/1997 (fl. 271) e o sujeito passivo teve ciência do auto de infração em 02 de agosto de 2002 (fl. 283).

Antes de examinar a preliminar de decadência, há que se analisar a multa agravada, uma vez que esse exame do tema pode ou não modificar o termo inicial de contagem do prazo decadência, a teor do que dispõe o artigo 150, IV, *in fine*, do CTN.

MULTA AGRAVADA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

Cabível de nota o parte do Termo de Verificação Fiscal de fls. 286/290, na parte em que justifica a aplicação da multa agravada, de onde se extrai o seguinte:

"Restou comprovado que o objetivo da Polibrás era reiteradamente fugir ao pagamento dos tributos devidos, utilizando-se para tanto, da omissão em seus livros das operações de transferência de recursos, nos termos do artigo 1º - II da Lei 8.137/90. Ressalte-se que as transferências serviram para alimentar contas correntes cujos titulares são objeto de investigação pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal por evasão de divisas. Assim sendo, a esta fiscalização não sobrou outra alternativa que não majorar a multa de ofício para 150%, nos termos do inciso II, do artigo 44 da Lei 9.430/96."

O enquadramento legal da multa deu-se com base no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96, *"verbis"*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

(...)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Por sua vez, os artigos citados na Lei nº 4.502/64, têm a seguinte redação:

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

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

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

Ao deslinde do problema, resta, portanto, examinar se houve ocorrência de dolo, fraude ou simulação - hipóteses em que o prazo decadencial é contado na forma prevista no artigo 173 do CTN.

Compulsando o Termo de Verificação Fiscal - TVF, verifica-se que não existe nos autos nenhuma prova sobre a forma como se configurou a fraude, o dolo ou a simulação, tendo encontrado, somente, insinuações e conjecturas de que o procedimento do administrador da empresa teria objetivado de forma reiterada e deliberada subtrair da tributação da pessoa jurídica os valores transferidos para outras pessoas - estranhas à empresa e às suas atividades.

A empresa atendeu a todas às solicitações da fiscalização, inclusive, no que tange a extratos bancários e a escrita contábil e fiscal não foi contestada.

A própria fiscalização, ainda no TVF, ao embasar a aplicação da multa agravada em meras suposições, demonstra, a toda evidencia, que não obteve nenhuma prova da ocorrência de dolo, da fraude ou da simulação. Tal fato resta evidente na própria dicção dos fiscais autuantes:

Restou comprovado que o objetivo da Polibrás era reiteradamente fugir ao pagamento dos tributos devidos, utilizando-se para tanto, da omissão em seus livros das operações de transferência de recursos, nos termos do artigo 1º - II da Lei 8.137/90. Ressalte-se que as transferências serviram para alimentar contas correntes cujos titulares **são objeto de Investigação** pela Polícia Federal e pelo Ministério Público Federal por evasão de divisas. Assim sendo, a esta fiscalização não sobrou outra alternativa que não majorar a multa de ofício para 150%, nos termos do inciso II, do artigo 44 da Lei 9.430/96." (grifos da transcrição)

Ora, em primeiro lugar, não creio que o fato isolado da empresa ou o seu administrador haver feito, no período de 24 meses, nove depósitos/transferências bancárias, sendo duas em 1996 e sete, em 1997, sem justificativa, as quais representaram, respectivamente, 4,67% e 20%, da receita líquida anual prove em primeiro lugar, que tal fato seja uma prática reiterada de sonegação e em segundo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

lugar, de que tais atos teriam sido efetuados com o objetivo doloso de fraudar o fisco. Além do mais, o fato das pessoas para as quais foram transferidos valores da empresa ainda estarem sob investigação não autoriza a presunção de que tais transferências tenham sido efetuadas com dolo. Por fim, o art 1º, II, da Lei 8.137/90, trata de matéria penal, que nada tem a ver com o direito administrativo-tributário, ora tratado.

Em tais condições, entendo que descabe a aplicação da penalidade agravada em face da total ausência de provas ou até indícios que indiquem, por exemplo: qual foi o meio fraudulento para proceder à prática sonegatória; o procedimento usado escamotear a operação retro-mencionada do conhecimento dos agentes encarregados da fiscalização do tributo, etc..

Destarte, certo é que a fiscalização não trouxe para os autos nenhum elemento que provasse o intuito do sujeito passivo fraudar o fisco ou de simular uma situação inexistente e o próprio dolo específico - necessário a caracterizar as demais tipificações - assim, Inexistindo prova nos autos confirmando que a ora recorrente cometeu alguma ação ou omissão dolosa visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do imposto, ou ainda, tendente a excluir ou modificar suas características essenciais para reduzir o montante do imposto devido, ou para evitar ou diferir seu pagamento (hipótese que constitui evidente intuito de fraude, e justifica a aplicação da multa qualificada, tipificada no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96), deve ser a multa reduzida para o percentual normal de lançamento de ofício, afastando-se de pleno a exigência da multa agravada imposta sob o argumento de fraude à Fazenda Pública.

As figuras da fraude do dolo e da simulação deverão sempre estar comprovadas, fato que não se configura no presente caso. É esta a jurisprudência dominante desta Casa e da própria Câmara, a exemplo do aresto abaixo colacionado:

Acórdão 103-18540



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

Relator: Victor Luís de Salles Freire

**"IRPJ - EXERCÍCIOS 1990/92 - OMISSÃO DE RECEITA -
POSTERGAÇÃO DE RECEITA - INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS
OPERACIONAL - MULTA AGRAVADA - TRD**

O lançamento versando omissão de receita operacional haverá de se conformar aos percentuais admitidos expressamente pela parte recorrente e embasados em sólida prova não desmentida pelo Fisco.

As despesas sujeitas a abatimento fiscal são aquelas regularmente encartadas na escrituração e desde que devidamente suportadas em documento hábil.

Descabe a aplicação da penalidade agravada na ausência de procedimento que indique meio fraudulento para proceder à prática sonegatória e, inclusive, procedimento que vise escamotear a operação do conhecimento dos agentes encarregados da fiscalização do tributo.

É indevida a incidência da TRD no período anterior à agosto/91. (DOU - 30/05/97) (grifos da transcrição)

Em tais condições, por não estar caracterizado nos autos nenhum dos elementos previstos no parágrafo 4º, *in fine*, do artigo 150, do CTN, a contagem do prazo decadencial deve ser procedida na forma descrita no *caput* do referido parágrafo.

De notar-se, por derradeiro, que os lançamentos capitulados nos itens 01 e 02 do auto de infração - omissão de receita - saldo credor de caixa e omissão de receitas - pagamentos efetuados com recursos estranhos à contabilidade - tiveram suas capitulações legais fundadas nos artigos 228, do RIR/94 e artigo 40 da Lei 9.430, que autorizam o lançamento fundado em presunção legal.

De outro lado, a imposição da multa agravada de 150% depende de procedimento adotado pelo Fisco que identifique e comprove a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se sustentando no caso de lançamento fundamentado em presunção relativa, que inverte o ônus da prova ao sujeito passivo. Por conseguinte, o ônus da prova, quando da imposição de penalidades pela constatação de dolo, fraude ou simulação, cabe a quem alega, ou seja: à Fazenda Pública.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

Paulo Celso B. Bonilha, em seu livro *Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, pág. 76, 2ª Edição, Editora Dialética, afirma ao tratar de ônus da prova:

"Sob esta perspectiva, a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõem-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria fática com tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda o ônus de comprovar a sua existência. Esse é o teor da conclusão de Tesouro, que extrai da relação substancial a regra processual da carga da prova, "in verbis":

"No processo tributário, a prova deve resultar do fato em que é fundamentado o provimento (nos limites, obviamente, nos quais o recorrente contestou tal ou quais fatos); se o fato não resulta provado, o provimento é infundado e, portanto, deve ser anulado: essa regra substancial, da qual descende a regra processual do ônus da prova a cargo da Fazenda."

As infrações tributárias podem ser classificadas conforme a participação subjetiva do agente, sendo definidas como subjetivas ou objetivas. As infrações subjetivas são aquelas em que para ficar caracterizado o que exige a lei deve ser provado que o autor do ilícito tenha agido com dolo ou culpa.

Paulo de Barros Carvalho, em seu livro *Curso de Direito Tributário*, 14ª edição, às pág. 510/511, conclui o seguinte quanto ao ônus da prova no caso de constatação de dolo fraude ou simulação pelo Fisco:

"O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.

As dificuldades a que nos reportamos, sejam as experimentadas pelo sujeito passivo, no caso de impugnar pretensões punitivas por ilícitos de natureza objetiva, sejam aquelas outras que os funcionários da fiscalização tributária enfrentam para certificar a infração subjetiva, nem sempre são adequadamente suplantadas. Nos autos de infração, o agente limita-se a circunscrever os caracteres fácticos, fazendo breve alusão ao cunho doloso ou culposo da conduta do administrado. Isto não basta. Há de provar, de maneira inequívoca, o elemento subjetivo que integra o fato típico, com a mesma evidência com que demonstra a integração material da ocorrência fáctica.

É justamente por tais argumentos que as presunções não devem ter admissibilidade no que tange às infrações subjetivas. O dolo e a culpa não se presumem, provam-se." (grifo nosso)

Portanto, no caso de fraude, dolo ou simulação, a imputação de penalidades pelo Fisco necessita que estas ocorrências sejam provadas, independentemente da apuração da infração fiscal, sendo incabível como meio de prova para a imposição da multa agravada a utilização de meras presunções.

Destarte, voto no sentido de afastar o agravamento da multa, mantendo-a, no seu patamar normal de 75%.

Passo, em conseqüência, a análise da preliminar de decadência.

O tema - contagem do prazo decadencial, tomando-se como base o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, nos lançamentos por homologação já está pacificado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que adota como sendo o termo inicial de contagem do referido prazo, a data do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41

Acórdão nº : 103-21.743

O caso em comento trata de lançamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, onde o sujeito passivo optou pelo recolhimento e apuração do imposto de renda com base no lucro real ANUAL.

O IRPJ, desde o advento da Lei nº 8.383/91 - que impôs ao contribuinte a obrigação de recolher o tributo, após a sua apuração antecipada e independentemente de qualquer manifestação ou verificação por parte da Administração Tributária - é, por via de consequência, um tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação. Destarte, é importante frisar que, nesta modalidade de lançamento, o que se homologa não é o pagamento mas a atividade imprimida pelo contribuinte. Isto porque, se fosse o pagamento o objeto da homologação, como ficaria a hipótese de existência de prejuízo, ao invés de lucro, quando não há qualquer pagamento?.

Segundo o magistério do Professor Hugo de Brito Machado¹, aplica-se a regra especial da decadência ao lançamento quando:

"Por homologação é o lançamento é o lançamento feito quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa no que concerne à sua determinação. Opera-se pelo ato em que a autoridade, tomando conhecimento da determinação feita pelo sujeito passivo, expressamente o homologa (CTN art. 150).

O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutiva da ulterior homologação (CTN. Art. 150 § 1º). Isto significa que tal extinção não é definitiva. Sobrevindo ato homologatório do lançamento, o crédito se considera extinto por força do estipulado no art. 156, VI, do CTN.

As leis geralmente fixam prazos para homologação. Prevalece, pois, a regra da homologação tácita no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Findo esse prazo sem um pronunciamento da Fazenda Pública, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, ou fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º)."

¹ Curso de Direito Tributário, 13ª Edição, Editora Malheiros, pág. 124



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

Sobre o tema, também se manifestou o Conselheiro José Antônio Minatel, no acórdão nº 108-04.974, lecionando o seguinte:

"Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo: se depende de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos - lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independe do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame prévio do sujeito passivo - lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento."

Dentro desse diapasão, transparente que, enquanto o artigo 150 do CTN preceitua a contagem do prazo decadencial para os casos de lançamento por homologação e o artigo 173 o faz para os demais casos.

No que tange às Contribuições de caráter, o Decreto-lei 2.052 de 1983 e a Lei 8.212 de 24 de junho de 1991, que estabeleceu, como sendo o prazo decadencial para as contribuições sociais, o período de 10 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ser constituído, resultam ineficazes, uma vez se tratarem, aqueles diplomas legais, de leis de hierarquia inferior ao Código Tributário Nacional - Lei Complementar - não tendo, por via de consequência, o condão de alterar norma de hierarquia superior.

Isto porque a norma matriz das contribuições sociais é o artigo 149 da Constituição Federal, que sujeita tais contribuições, todas elas, à Lei Complementar de normas gerais - artigo 146, III. Destarte, dúvidas não restam de que lei ordinária não pode legislar sobre normas gerais em matéria de direito tributário, e, em especial, sobre a decadência - repita-se, restrita à lei complementar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

Não fosse por isto, temos, ainda, o § 2º, do artigo 711 do RIR/80, que determina e esclarece que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo - que no caso são as DIPJs - ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data. A leitura e exegese da nupercitada norma em conjunto com a norma do artigo 173 do CTN, também, fulmina de morte o lançamento guerreado.

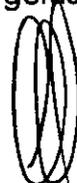
A Câmara Superior de Recursos Fiscais, tem sistematicamente adotado idêntico entendimento, a exemplo das decisões consignadas nos acórdãos 01-03.386, 01-03.391 e 01-03.385, cujas ementas abaixo transcrevo:

"IRPJ - DECADÊNCIA - GANHO DE CAPITAL - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se na forma disciplinada no § 4º do artigo 150 do CTN, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador.

IRPJ - PIS-REPIQUE - DECADÊNCIA - HOMOLOGAÇÃO - APLICAÇÃO DO CONTIDO NO § 4º DO ARTIGO 150 DO CTN: Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática prevista no artigo 150 do CTN e a contagem do prazo decadencial se opera na forma de seu § 4º, iniciando-se com a ocorrência do fato gerador.

IRPJ - DECADÊNCIA - Até o ano calendário de 1991, o IRPJ era tributo sujeito ao lançamento por declaração. Nesta modalidade, o início do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, estabelecido no art. 173 do CTN, antecipado para o dia seguinte ao da entrega da declaração, nos termos do § único do mesmo artigo.

DECADÊNCIA - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, o IRPJ passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação. Nesta modalidade, o início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

LANÇAMENTOS REFLEXIVOS: IRFONTE, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL, FINSOCIAL, COFINS E PIS REPIQUE – Estando os procedimentos reflexivos parte inclusos no processo é de se estender-lhes o decidido no processo principal em virtude de terem a mesma base factual.

Cabe privativamente à Lei Complementar versar sobre normas gerais de direito Tributário.”

No caso em espécie a recorrente optou pelo regime anual de apuração do lucro real anual. Como se sabe a apuração do lucro real é procedimento complexo, tendente a verificar a ocorrência ou não de lucro tributável e, por via de consequência de imposto o qual deverá ser pago ou poderá ser compensado com as eventuais antecipações feitas pela empresa ou ainda, poderá ter restituição, caso tenha antecipado valor superior ao imposto apurado.

Certo é, em decorrência, que o fato gerador do imposto somente emerge com a sua apuração do lucro real, que repita-se, por opção da contribuinte, foi eleito o sistema anual de apuração.

Em tais condições, entendo que os fatos geradores do imposto estão corretamente alocados nos dias 31 de dezembro de 1996 e de 1997.

Destarte, tendo em vista que os autos de infração somente foram lavrados e deles tomou conhecimento o sujeito passivo, em 02/08/2002, tendo como termo inicial o mês de janeiro de 1997, temos que operou-se a decadência dos fatos geradores ocorridos até o dia 31/12/1996.

O MÉRITO

Versam as autuações sobre Omissão de Receitas por saldo credor de caixa e omissão de receita por falta de escrituração de pagamentos efetuados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

Os fundamentos legais das autuações em apreço estão fundados nos artigos 228, do RIR/94 e no artigo 40, da Lei 9.430/96, os quais autorizam o lançamento com base em presunção legal de omissão de receitas, que como se sabe, inverte o ônus da prova ao sujeito passivo. Trata-se, portanto de presunções relativas, que admitem prova em contrário.

Compulsando os autos, verifica-se, a toda evidência, que a recorrente não logrou desconstituir as presunções contra si erigidas. Ao contrário, a recorrente, em várias passagens, até admite que "...os valores que deixaram de ser registrados no caixa resultaram de depósitos realizados pelo administrador nas contas de diversas pessoas físicas e uma pessoa jurídica."

Afirma, ainda, que a empresa sofreu "desfalque" "...em expressiva soma sem qualquer contrapartida.", pelo seu administrador.

Todos os elementos trazidos aos autos militam contra a contribuinte, que em nenhum momento logrou, por elementos probantes, colocar em dúvida a acusação contida no trabalho fiscal. Pelo contrário, permanecem incólumes todas as provas coletadas pelo Fisco.

As esparsas alegações apresentadas pela empresa não conseguiram ilidir a constatação das irregularidades detectadas pela fiscalização, a ocorrência de omissão de receitas. Não junta a pessoa jurídica nenhum documento ou qualquer outro elemento que justifique o saldo credor de caixa ou a falta de escrituração de pagamentos efetuados.

Caberia à autuada contraditar esse conjunto probatório, demonstrando a regularidade da conta caixa, bem assim, a devida escrituração de todos os pagamentos efetuados.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10909.002120/2002-41
Acórdão nº : 103-21.743

Nego, em decorrência, provimento ao recurso.

Lançamento decorrentes
PIS - COFINS e CSLL

Quanto aos lançamentos relativos ao PIS, COFINS e CSLL, dado que a matéria de fato é a mesma, a relação de causa e efeito que os vincula ao lançamento principal do IRPJ é direta, assim a eles deve ser estendida a mesma decisão proferida no processo matriz.

Nego, por conseguinte, provimento ao recurso.

CONCLUSÃO

Diante de tudo quanto foi exposto, encaminho meu voto no sentido de acatar, parcialmente, a preliminar de decadência, declarando-a para todos os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 e no mérito, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento de ofício ao seu patamar normal de 75%.

Sala de Sessões, em 20 de outubro de 2004

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE