MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº	11041.000567/2004-58
Recurso nº	147.755 Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTROS - Exs.: 1999
Acórdão nº	108-09.632
Sessão de	25 de junho de 2008
Recorrente	LLC CONSULTORIA, PLANEJAMENTO E ADMINISTRAÇÃO LTDA.
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-SANTA MARIA/RS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

IRPJ e CSLL - DECADÊNCIA - Em se tratando de lançamento *ex officio*, formalizado por auto de infração, a contagem do prazo decadencial deve ocorrer pelas regras do art. 173, inciso I e parágrafo único, do CTN em face das disposições do seu art. 149 que disciplinam o lançamento *ex officio*.

PIS - COFINS - CSLL - DECADÊNCIA - A partir da Constituição Federal de 1988 as contribuições sociais passaram a ter natureza jurídico-tributária, regendo-se a contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, obrigatoriamente, pelas regras esculpidas no art. 146, III, "b", da Carta Magna, e nos arts. 150, § 4º e 173, do Código Tributário Nacional.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

NULIDADES – INOCORRÊNCIA –No processo administrativo fiscal da União as nulidades são aquelas especificadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72., quais sejam os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Argüições a respeito de intimação por via postal, existência dos pressupostos de arbitramento, presunção legal de omissão de receita, e impropriedade da base cálculo em empresa de factoring, devem ser tratadas como questões de mérito e não podem amparar a alegada nulidade do lançamento.

IRPJ E LANÇAMENTOS CONEXOS (PIS, COFINS E CSL) – DECADÊNCIA – CONSTATAÇÃO DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – Os tributos vinculados à sistemática de homologação prevista no art. 150, § 4º do CTN tem como termo inicial para decadência a data de ocorrência do fato gerador. Nos casos de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71

a 73 da Lei nº 4.502/1964, a regência é dada pelo art. 173, I, do CTN, que prevê como início de tal prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido lançado. No caso em que: a ciência do lançamento ao contribuinte ocorreu em dez/2004; a Recorrida reconheceu a decadência do IRPJ até o 3º trimestre/1998 e rejeitou a decadência para os lançamentos conexos na esteira do art. 45 da Lei nº 8.212/91; e, ainda, a Recorrente pleiteia a declaração da decadência integral dos lançamentos a decisão deve pautar-se por: 1) rejeitar a decadência para o IRPJ no 4º trimestre/1998; 2) acolher a decadência para a CSL até o 3º trimestre/1998 e 3) acolher a decadência para o PIS e a COFINS vencidas até nov/1998, o que corresponde à totalidade dos lançamentos para estas duas contribuições.

ARBITRAMENTO DOS LUCROS – INTIMAÇÃO PRÉVIA – Não merece reparo o procedimento do Fisco, que já no "Termo de Início de Fiscalização" intima o contribuinte a apresentar os livros contábeis e fiscais.

OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL INTIMAÇÃO PRÉVIA – Constatado que o Fisco intimou o contribuinte a comprovar a origem dos créditos e depósitos bancários, não há o que contestar no procedimento fiscal a este respeito.

BASE DE CÁLCULO – APURAÇÃO DA RECEITA AUFERIDA – EMPRESA DE FACTORING – FATOR ANFAC – Existindo nos autos provas robustas de que a recorrente exerce a atividade de factoring a base tributável deve ser apurado pela aplicação, sobre o valor dos depósitos/créditos bancários, do "Fator de compra", indicador publicado diariamente pela ANFAC-Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil-Factoring e que serve de referência para os negócios de fomento no país. O Fator ANFAC constitui um preço de referência para o mercado nas suas relações com as empresas-clientes. O Fator é a precificação da compra de créditos, computando-se todos os itens de custeio de uma sociedade de fomento. Com este método se apura a receita efetivamente auferida.

MULTA AGRAVADA – DESATENDIMENTO À INTIMAÇÃO FISCAL – Constatado que o contribuinte não atendeu à intimação para prestar os esclarecimentos constantes de termo fiscal afigura-se como correta a aplicação da multa agravada em metade do percentual original, na forma da Lei nº 9.430/96, art. 44, §2º, "a", alínea esta introduzida pela Lei nº 9.532/97 e posteriormente renumerada para inciso I pela Lei nº 11.488/2007.

MULTA QUALIFICADA – EMPRESA EM OPERAÇÃO DECLARANDO COMO INATIVA – EVIDENTE INTUITO DE

FRAUDE – Constatado nos autos que o contribuinte recebia créditos e depósitos bancários fica demonstrado que o mesmo operava no período investigado, em desacordo com as declarações sucessivas ao Fisco na condição de inativa. Esta contradição demonstra a intenção deliberada do contribuinte em descumprir sua obrigação tributária, o que caracteriza o "evidente intuito de fraude" no cometimento da infração e, por conseguinte, justifica a aplicação da multa qualificada, nos exatos termos do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

MULTA AGRAVADA E QUALIFICADA – PERCENTUAL APLICÁVEL – Havendo concomitância, a multa normal de 75% fica duplicada pela qualificação (150%) e acrescida da metade pelo agravamento (225%).

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – Comprovado nos autos a participação de terceiros no cometimento da infração resta perfeitamente caracterizada a solidariedade passiva das pessoas físicas arroladas pelo Fisco com base nas disposições do art. 124, inciso I, do CTN.

Preliminar Rejeitada.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LLC CONSULTORIA, PLANEJAMENTO E ADMINISTRAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas e pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência para o IRPJ, vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber (Relator), João Francisco Bianco (Suplente Convocado), Valéria Cabral Géo Verçoza e Karem Jureidini Dias. Por unanimidade de votos, ACOLHER a decadência para a CSLL, até o terceiro trimestre de 1998, para PIS e COFINS até novembro de 1998. Por maioria de votos, MANTER a multa qualificada, vencidos os Conselheiros João Francisco Bianco (Suplente Convocado), Valéria Cabral Géo Verçoza e Karem Jureidini Dias. Por maioria MANTER a multa agravada, vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber (Relator) e Orlando José Gonçalves Bueno. Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso quanto a exclusão da solidariedade passiva, vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber (Relator) e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para REDUZIR a base de cálculo remanescente de acordo com a aplicação dos percentuais divulgados pela ANFAC, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Arnaud da Silva (Suplente Convocado) e Mário Sérgio Fernandes Barroso. Designado o Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca para redigir o voto vencedor.

MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente

JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 17 OUT 2008

Ausentes os Conselheiros, momentaneamente, IRINEU BIANCHI e justificadamente, NELSON LÓSSO FILHO.

Relatório

LLC - CONSULTORIA, PLANEJAMENTO E ADMINISTRAÇÃO LTDA., recorre da decisão de primeira instância, fls. 753 a 784, proferida pela 1ª Turma de Julgamento da DRJ em Santa Maria – RS, assim relatada, *in verbis*:

> *"Contra o contribuinte foram lavrados autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 424-429), no valor de R$ 117.883,78; de Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 430-433), no valor de R$ 35.761,07; de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 434-437), no valor de R$ 110.034,16, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 438-443), no valor de R$ 52.816,40, acrescidos da multa de ofício de 225% e de juros de mora calculados pela taxa SELIC."*

De acordo com o RELATÓRIO DE AÇÃO FISCAL (fls. 388-423) a autuação deve-se, em síntese, aos seguintes fatos:

1. Em 01/03/2001 foi dado início ao procedimento de fiscalização da empresa ICL Intermediação de Negócios Ltda, CGC nº 02.291.132/0001-45, com o comparecimento no endereço indicado no cadastro CNPJ da empresa – Rua Nice Nochi, 570 – Bairro Castro Alves – BAGÉ/RS (fl. 13), com a finalidade de cientificar o contribuinte do Termo de Início de Fiscalização. No endereço indicado não foi encontrada a sede da empresa, mas a residência do Sr. NILSON VIEIRA, o qual informou que morava no local a mais de 10 anos, que ali nunca funcionou empresa alguma e que alugou um quarto por dois anos para uma pessoa de nome Ricardo (fl. 12).

2. O nome Ricardo foi mencionado ao Sr. Nilson por constar como responsável pela empresa ICL perante a Secretaria da Receita Federal, sendo seu nome completo RICARDO DORNELLES ROSA (fls. 13 e 14).

3. Por não possuir informações a respeito da localização do contribuinte, foi lavrado Edital de Intimação 03/002/2001 (fl. 15).

4. Em 26/03/2002, por meio do ofício nº 327/2002-SEC-VF-CRIM, expedido pela Justiça Federal – Vara Única de Bagé, foi recebida documentação referente a quebra de sigilo bancário do contribuinte ICL Intermediação e Negócios Ltda. (fls. 16-27).

5. Em 17/04/2002 foram emitidas Requisições de Informação Sobre Movimentação Financeira para os bancos Itaú S.A., Santander Meridional S.A. e Banco do Estado do Rio Grande do Sul S.A., tendo como objeto a obtenção de dados constantes da ficha cadastral e a busca de procurações com outorga de poderes para terceiros movimentarem a conta corrente.

6. De posse dos documentos enviados pelos referidos bancos, constatou-se que todas as contas correntes eram movimentadas pelo procurador Sr. RUBENMAR CORREA RODRIGUES, o qual detinha poderes bastante amplos para tal (fls. 28-60).

7. Em 12/09/2002 foi intimada a sócia proprietária Srª CORÁLIA ROBAINA VAZ (89 anos), a qual respondeu que não era mais sócia da empresa e anexou cópia de um contrato de cessão de cotas de capital, com firma reconhecida em cartório, ao Sr. RICARDO DORNELLES ROSA em 23/11/1998 (fls. 61/63).

8. Devido a dificuldade em se obter informações a respeito da empresa ICL Intermediações de Negócios Ltda., foram efetuadas consultas no sistema de cadastro CNPJ da Secretaria da Receita Federal, onde foi constatado que RICARDO DORNELLES ROSA e CORÁLIA ROBAINA VAZ constavam, também, como sócios proprietários da empresa LLC Consultoria Planejamento e Administração Ltda., com o mesmo endereço daquela, no qual foi confirmado a inexistência de qualquer empresa constituída a menos de 10 anos.

9. Foi constatado que o Sr. RUBENMAR CORREA RODRIGUES, procurador da empresa ICL, também participou como sócio da empresa MVVA Corretora de Seguros Ltda., tendo sido excluído da sociedade em 27/08/2001, juntamente com outros quatro sócios (fls. 72-75).

10. Foi ainda localizada nos cadastros da Secretaria da Receita Federal a empresa LCI Intermediação de Negócios Ltda., com quadro societário composto por sócios diferentes dos da ICL e LLC (fls. 77) e com o mesmo endereço da Srª CORÁLIA ROBAINA VAZ, qual seja: Av. Sete de Setembro, 1392 – aptº 101 – Bagé/RS. Verificou-se que um dos sócios da empresa LCI, Srª GUILHERMINA VAZ ALVES, é filha da srª CORÁLIA e mora no mesmo endereço desta (fls. 77-79). Por sua vez, a Srª GUILHERMINA VAZ ALVES é a mãe do Sr. LUIZ FELIPE VAZ ALVES, o qual faz parte do quadro societário da empresa LCL Fomento Comercial Ltda. (fls. 80-83).

11. A empresa LCL Fomento Comercial Ltda. é uma empresa regularmente cadastrada e com endereço certo, reconhecida na cidade como uma empresa do ramo de factoring e cujos sócios são: LUIZ FELIPE VAZ ALVES, CLAUDIO DE LEÃO LAMIESZEK e LUIS CLÁUDIO LEMIESZEK PEREIRA, de onde chama a atenção as letras que compõem a razão social das empresas até aqui mencionadas, que são as primeiras de cada um dos sócios.

12. Constatou-se, também, que o sr. LUIS CLÁUDIO LEMIESZEK PEREIRA havia sido excluído do quadro societário da empresa MVVA em 27/08/2001, juntamente com o Sr. RUBENMAR CORREA RODRIGUES (fl. 74).

13. Contatou-se a existência da empresa Fort-Pel Participações e Representações Ltda., cujos sócios são VALMIR RODRIGUES, residente em Santa Maria/RS, e JACI LEMOS RODRIGUES, residente em Bagé/RS. O Sr. VALMIR RODRIGUES também faz parte do quadro societário da empresa LCI Intermediação de Negócios Ltda., juntamente com a Srª GUILHERMINA VAZ ALVES (fl. 77). A empresa foi constituída em 1994 sob a razão social de LCL Factoring Ltda. (fl. 86), com sede em Bagé, posteriormente transferida para a cidade de Pelotas/RS e finalmente para São Paulo/SP. O quadro societário inicial da empresa Fort-Pel era o mesmo que hoje compõe a empresa LCL Fomento Comercial Ltda (Luiz Felipe Vaz Alves, Cláudio de Leão Lemieszek e Luis Cláudio Lemieszek Pereira).

14. Durante o processo de fiscalização, compareceu no setor de fiscalização uma pessoa que não se identificou, apresentando informações no sentido de que as empresas ICL Intermediação de Negócios Ltda. e LLC Consultoria, Planejamento e Administração Ltda. tratavam-se de empresas "laranjas" para acobertar o "caixa dois" da empresa LCL Factoring Ltda. (hoje Fort-Pel). Também foi dito que no endereço das empresas (Rua Nice Nochi, 570), mora Nilson Vieira, que vem a ser empregado de Luis Cláudio Lemieszek Pereira e exerce a função de motorista do mesmo.Também foi dito que o Sr. RICARDO DORNELES ROSA nada mais é do que empregado rural de Luis Cláudio Lemieszek Pereira. Foi dito, também, que o Sr. VALMIR RODRIGUES foi empregado de Luis Cláudio Lemieszek Pereira e que hoje é falecido (agosto de 2002). Foi informado que os cheques das empresas fantasmas eram descontados diretamente na "boca do caixa" dos bancos, tendo como beneficiários os funcionários da empresa LCL e depositado no mesmo dia em outras contas.

15. Foi expedido ofício à Caixa Econômica Federal com o objetivo de verificar se o Sr. RICARDO DORNELLES ROSA era beneficiário de depósitos para o FGTS e quem efetuava estes depósitos, tendo sido respondido que o mesmo foi beneficiário de depósitos para o FGTS, no período de 1996 a 2002, tendo como empregador o Sr. LUIS CLÁUDIO LEMIESZEK PEREIRA.

16. Foram feitos cruzamentos das movimentações bancárias das empresas LLC Consultoria Planejamento e Administração Ltda, ICL Intermediação de Negócios Ltda., Fort-Pel Participações e Representações Ltda., Corália Robaina Vaz, Ricardo Dornelles Rosa e Luis Cláudio Lemieszek Pereira, sendo constatado:

16.1 – que a empresa ICL Intermediações de Negócios Ltda. recebeu inúmeros depósitos, em dinheiro e cheque, de Fort-Pel Participações e Representações Ltda. e do Sr. Luis Cláudio Lemieszek Pereira, bem como realizou inúmeros depósitos em seus nomes, sendo que, para realizar os depósitos em nome do Sr. Luis Carlos, na maioria das vezes, era descontado o cheque no caixa e depositado em dinheiro (fls. 396-400).

16.2 – o mesmo acontece com a empresa LLC Consultoria, Administração e Planejamento Ltda., que recebeu inúmeros depósitos em dinheiro e em

cheque de Fort-Pel e do Sr. Luis Cláudio. Os valores depositados em dinheiro originaram-se de cheques sacados do caixa e depositados em dinheiro para o beneficiário. O contrário também ocorre, são inúmeros os depósitos realizados por LLC Consultoria nas contas correntes de Fort-Pel e do Sr. Luis Carlos, utilizando-se da mesma sistemática: saca o cheque e deposita em dinheiro na conta corrente dos beneficiários (fls. 409-413).

17. Do exposto, constata-se que as empresas ICL Intermediações de Negócios Ltda e LLC Consultoria foram criadas para dar cobertura das operações "extracontábeis" da empresa Fort-Pel Participações e Representações Ltda, que antes de ter essa razão social, nos anos de 1998 e 1999, denominou-se LCL Factoring Ltda., LCL Banco de Fomento Comercial Ltda., sempre administrada pelos sócios LUIS CLÁUDIO LEMIESZEK PEREIRA, LUIS FELIPE VAZ e CLÁUDIO LEÃO LEMIESZEK.

18. O Sr. LUIS CLÁUDIO LEMIESZEK PEREIRA foi intimado a esclarecer sobre créditos efetuados em suas contas correntes, tendo respondido, na maioria das vezes, que os valores referiam-se a pagamentos de Nota Fiscal de Produtor. Entretanto, ficou comprovado que os valores originaram-se de saques das contas das empresas ICL Intermediações de Negócios Ltda e LLC Consultoria, Administração e Planejamento Ltda. (fls. 403-409).

19. Foi intimado o Sindicato Rural de Bagé para que prestasse informações a respeito de trabalhadores rurais filiados àquele sindicato que tenham trabalhado para o Sr. Luis Cláudio Lemieszek Pereira, o qual encaminhou relação onde consta o Sr. RICARDO DORNELLES e também a Sra. MARIA ANGÉLICA PAMPLONA BARBOZA, beneficiária de alguns cheques emitidos pela empresa LLC (fls. 361-363).

20. Foi intimada a Caixa Econômica Federal para informar se havia registro de depósitos para o FGTS em nome de algumas pessoas que figuravam como beneficiária dos cheques emitidos pela ICL e LLC e quem efetuou os depósitos. A CEF encaminhou as informações solicitadas, constatando-se que todos os beneficiários dos cheques mantinham ou mantiveram ou mantiveram vínculo empregatício com o Sr. Luis Cláudio Lemieszek Pereira, seja este como empregador rural ou de empresa em que participa ou participou do quadro societário (fls. 364-380, 415-417).

21. O contribuinte foi intimado por edital para apresentar seus livros e documentos fiscais, não tendo atendido a intimação. Tal fato configura a hipótese de arbitramento do lucro, prevista no art. 530, inc. III, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

22. Apesar de apresentar as declarações de IRPJ como inativa desde a sua criação (fls. 381-385), a grande movimentação financeira demonstra que a realidade dos fatos não corresponde ao informado à Secretaria da Receita Federal, o que se pode confirmar pelos extratos bancários de fls. 99-159 do anexo 01.

23. Em razão do exposto, foi a considerado como "OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA", com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

24. Assim, com base nos arts. 529 a 530 do RIR/99, foi realizado o arbitramento do lucro, tendo como base a receita bruta conhecida, qual seja, a receita omitida derivada dos depósitos bancários com origem não comprovada, nos moldes do art. 532 do RIR/90.

25. Consoante o art. 124 do Código Tributário Nacional, a solidariedade em matéria tributária obriga a todas "as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". Sendo assim, e considerando os fatos, documentos e demais provas constantes nos autos, foram incluídos no rol de responsáveis pelas infrações praticadas pelo contribuinte LLC Consultoria Planejamento e Administração Ltda., na condição de solidariamente obrigados, LUIS CLÁUDIO LEMIESZEK PEREIRA, CLÁUDIO DE LEÃO LEMIESZEK e LUIS FELIPE VAZ ALVES, conforme "Termos de Sujeição Passiva Solidária" (fls. 455-460).

26. Por se tratar de empresas "fantasmas", fica caracterizado o intuito de dolo, fraude ou simulação, razão porque a decadência é contada a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser efetuado, de acordo art. 173 inc. I do CTN, conforme entendimento jurisprudencial administrativo e judicial, não tendo sido alcançado o ano-calendário de 1998.

27. Foi aplicada a multa de ofício qualificada e majorada, conforme disposto no inc. II e parágrafo 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

28. Foi efetuada a representação fiscal para fins penais, formalizada no processo de nº 11041.000565/2004-69.

Inconformada, o contribuinte apresenta a impugnação de fls. 471-525, com os documentos de fls. 503-552, alegando, em síntese, o seguinte:

I – PRELIMINARMENTE

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA EM FACE DA INTIMAÇÃO POR EDITAL

1. Por não ter o Auditor-Fiscal diligenciado a intimação do advogado da empresa, antes de publicar o edital, para que o mesmo tomasse ciência das decisões e dos atos ocorridos no procedimento fiscal, o qual foi constituído procurador assim que a empresa tomou conhecimento do procedimento fiscalizatório por imposição do próprio auditor para que pudesse analisar a documentação que estava sendo verificada pela autoridade fiscal, conforme previsto no art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

2. O STJ ao julgar a respeito da intimação por edital, decidiu que a intimação do contribuinte, de sua exclusão do REFIS, por meio do Diário Oficial da

União ou da Internet, fere o direito à intimação pessoal, consagrado pelo ordenamento jurídico.

3. Somente é cabível a intimação por edital após frustradas as tentativas de intimação pessoal ou por carta.

4. A ausência de intimação válida fere o disposto no art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal, que garante aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DE DEFESA EM FACE DE AUSÊNCIA DE DEPOIMENTOS COLHIDOS FAVORÁVEIS AO CONTRIBUINTE

5. O Sr. Fiscal afirma ter colhido depoimentos de diversas pessoas a fim de verificar os fatos investigados. Porém, não existe nos autos a comprovação de quais pessoas foram ouvidas. É do conhecimento da impugnante que os depoimentos de pessoas que a favoreceriam não foram tomados a termo e não são sequer noticiados, o que comprova mais uma vez o cerceamento a seu direito de defesa.

DECADÊNCIA

6. A natureza jurídica do lançamento do imposto de renda é de lançamento por homologação, aplicando-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN.

7. A controvérsia é em relação a parte final do referido dispositivo, que faz menção à ocorrência de fraude, dolo ou simulação e que, combinado com o inc. I do art. 173, alteraria o prazo de contagem da decadência para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

8. Não há espaço para a interpretação ampliativa, nitidamente fiscalista, que autorize a administração tributária ultrapassar os lindes traçados pelo legislador para os casos de lançamento por homologação e aplicar analogicamente ou em cumulação o inc. I do art. 173 do CTN, o qual, ressalte-se, restringe-se aos casos de lançamento de ofício e por declaração.

9. O fato de existir ou não pagamento relacionado ao signo presuntivo de riqueza não se atrela o lançamento. Deve-se considerar sempre a ocorrência factual.

10. A posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação à contagem do prazo com base no disposto no art. 173 do CTN se ressente de plausibilidade, porquanto a regra aplicável aos tributos cujo lançamento se opera por meio de ato particular deve seguir o preceito normativo traçado no § 4º do art. 150 do CTN.

DO DIREITO

ILEGALIDADE DO LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM EXTRATOS BANCÁRIOS

11. Os depósitos bancários não constituem, por si só, fato gerador do imposto de renda, pois não caracterizam disponibilidade econômica de renda e proventos. O lançamento baseado em depósitos bancários só é admissível quando ficar comprovado o nexo causal entre o depósito e o fato que representa omissão de rendimento.

12. A presunção somente é admitida quando autorizada em lei. Entender como correto o lançamento baseado nos extratos bancários, seria afrontar ao inc. II do art. 150 da Constituição Federal que veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes. Haveria tratamento desigual na medida em que contribuintes na mesma situação tivessem tratamentos antagônicos em função da fiscalização lançar como renda e considerar como omissão os valores existentes em extrato bancário.

13. O débito não existe, posto que a obrigação tributária tem origem na lei e na ocorrência do fato gerador nela previsto. Estando a pretensão em desacordo com o disposto no art. 43 do CTN, pois não houve percepção de disponibilidade econômica ou jurídica, não se pode afirmar a existência desse débito. A jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes é uníssona a esse respeito.

IRRETROATIVIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA – IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO UTILIZAR O CRUZAMENTO DA CPMF PARA FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DA LEI Nº 10.174/2001

14. O fisco utilizou os cruzamentos da CPMF para realizar os lançamentos referentes ao ano de 1998, sendo que a permissão para isso só veio a ocorrer após a edição da Lei nº 10.174, de 09 de janeiro de 2001. Assim, os lançamentos são ilegais, pois ferem o princípio da irretroatividade da lei, conforme entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes.

INADIMPLÊNCIA OCORRIDA NO SETOR

15. A movimentação bancária da empresa apresentada nos autos está incompleta, pois, analisando-se os extratos de fls. 131 a 150 do anexo 01, verifica-se a inexistência de movimentação bancária – depósitos e devoluções – em muitos períodos, causando prejuízo para a elaboração da defesa.

16. Tal fato é comprovado às fls. 131, 132, 138, 139, 145 e 146, em que a ausência de movimentação bancária é de até 28 dias. Assim a movimentação bancária deve ser recalculada com base nos extratos bancários presentes nos autos, pois, no ano de 1998, houve uma inadimplência, representada por devoluções, na ordem de R$ 113.481,85, o que veio a inviabilizar o negócio.

RAZÕES DO DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

17. Em face de superveniência de prejuízos que levaram a empresa a um estado de inviabilidade operacional e convencido que só teria prejuízos acumulados a declarar se viesse a retificar as declarações de rendimentos entregues sem movimento, resolveu por entender que nenhum prejuízo ao erário estaria cometendo ou qualquer infração fiscal se deixasse o estado contábil e fiscal das empresas na situação original.

DA IRREGULARIDADE DA UTILIZAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO ARBITRAMENTO EFETUADO COM BASE NA TOTALIDADE DOS DEPÓSITOS BANCÁRIOS

18. O valor apurado pelo fiscal não reflete a real movimentação financeira, pois se levando em consideração o existente às fls. 202 a 217 do volume II/III, onde é encontrado todo o período de 1998, encontra-se o valor de R$ 5.394.991,57, diferente dos valores explanados pelo fiscal às fls. 418, 424 a 445, numa diferença em prol da empresa de R$ 765.008,43, sem considerar, ainda, estorno de depósitos, cheques sem suficiência de fundos, CPMF, tarifas, etc, no valor de R$ 113.481,85. Excluindo-se os estornos chega-se ao valor de R$ 5.281.518,72.

19. O fiscal chegou a conclusão que a empresa atuava no ramo de factoring, mas ao lavrar o auto de infração desconsidera tal fato, na medida que lavra o auto de infração tomando por base a totalidade dos depósitos bancários sem considerar que uma empresa de factoring possui características peculiares.

20. A empresa de factoring atua no ramo de prestação de serviços, tendo como atividade fim a compra dos "recebíveis" provenientes do faturamento das vendas a prazo das empresas a seus clientes. A base usada para a compra de tais títulos chama-se de "fator de compra", estabelecido pela FEBRAFAC/ANFAC, que são os órgãos reguladores da atividade de factoring no Brasil. É o "fator de compra" que determina a receita bruta de qualquer atividade de factoring.

21. A atividade fim da factoring é a compra de faturamento, compreendendo cheques e duplicatas. Os cheques passam obrigatoriamente pela conta corrente e as duplicatas, por serem feitas através da cobrança bancária, passam de igual maneira pela conta corrente.

22. A conclusão lógica é que o faturamento bruto de uma empresa de factoring é representado pelo "fator de compra" e não pela movimentação financeira total da empresa.

23. Considerando-se os valores diferentes dos apurados pelo fiscal, foi elaborada a planilha chamada "RESUMO DE LANÇAMENTOS BANCÁRIOS", considerando-se a totalidade dos depósitos bancários e deduzidas as devoluções de cheques, estorno de depósitos e outros débitos. Sobre o total apurado foi aplicado o "fator de compra", onde se apurou uma receita bruta de R$ 245.534,18, sobre a qual, aplicando-se o percentual de arbitramento de 9,6%, chega-se ao valor de R$ 23.571,28 a ser tributado pelo fisco (fl. 511).

24. Em caso semelhante, precisamente no MPF-F 10.1.10.00-2002-00075-5, o procedimento desenvolvido pela Delegacia da Receita Federal em Santana do Livramento, ao determinar a margem de ganho do contribuinte fiscalizado, em operações do mesmo gênero, ponderou a atividade que o mesmo desenvolvia, o que se invoca como paradigma inescusável, e considerou que a renda de um doleiro não é o total de valores movimentados em suas contas bancárias, mas sim, uma margem de ganho sobre estas operações e que, embora sem ter a comprovação de 100% dos créditos efetuados na conta do contribuinte, o que levaria a tributação dos valores totais, foi tributada toda a movimentação pela margem de ganho (fls. 520-546).

25. Assim, deve o auto de infração ser corrigido pela aplicação do "fator de compra" para a obtenção da receita bruta da empresa, tal qual utilizado pela Delegacia da Receita Federal em Livramento em caso análogo.

ILEGALIDADE DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC PARA CORREÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS – FERIMENTO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

26. A taxa de juros diferente de 1% somente pode ser exigida por lei complementar, sendo entendimento já manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça. Os juros legais são os juros de 1%, conforme previsto no § 1º do art. 161 do Código Tributário Nacional.

ILEGALIDADE E ONEROSIDADE NA COBRANÇA DE ENCARGOS

MULTA CONFISCATÓRIA

27. A legislação não distingue entre a obrigação de pagar tributo daquela para pagamento da multa ou penalidade pecuniária, conforme se pode extrair do art. 113 do CTN, sendo assim deve submeter-se aos princípios da legalidade e da anterioridade da lei.

28. O art. 150 inc. V da Constituição Federal veda a União, os Estados e Municípios instituírem tributo com efeito de confisco, o que é também aplicado à penalidade.

29. Sendo vedado o confisco por via da instituição de tributos, é consectário lógico afirmar-se que não se pode fazê-lo por meio de instituição de penalidades ou multas tributária, já que decorrentes do mesmo fenômeno jurídico, a tributação. A multa superior a 20% deve ser extirpada do montante do crédito tributário.

30. Pela aplicação dos arts. 112 e 108 do CTN sobrevém explicito um dos princípios mestres do direito tributário, o princípio de que a arrecadação deve se dar da forma menos onerosa ao contribuinte.

31. No caso dos juros, a norma menos gravosa é a Lei da Usura. Mas mesmo que se impusesse o contraditório critério hermenêutico da aplicação da norma especial em detrimento da geral, teria-se a TJLP, menos gravosa do que o CTN e menor que a SELIC.

ILEGALIDADE DA QUALIFICAÇÃO E O AGRAVAMENTO DA MULTA DE OFÍCIO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS

32. Através de inúmeros julgados e decisões proferidas pelo conselho de contribuintes, a simples omissão de rendimento tomada por base os depósitos bancários não dá causa ao agravamento da multa, devendo-se reconsiderar a aplicação da multa por ser o lançamento baseado em movimentação bancária.

Por último, requer que seja declarada a nulidade do auto de infração e, vencidas as preliminares, seja julgada procedente a impugnação, pois a autuação fiscal baseou-se exclusivamente em levantamentos bancários do ano de 1998, apurados com base em uma lei de 2001, o que fere o princípio da irretroatividade da lei.

Subsidiariamente, requer que o auto de infração seja julgado parcialmente procedente, ajustando-se o *quantum* devido em consonância com as razões e fatos e de direito aduzidos.

Em razão da imputação da condição de Responsáveis Solidários aos Srs. Luiz Felipe Vaz Alves, Cláudio de Leão Lemieszek e Luis Cláudio Lemieszek Pereira, os mesmos comparecem aos autos para alegar em suas defesas, em síntese, o seguinte:

1. A responsabilização é nula por cerceamento ao direito de defesa, pois durante todo o procedimento fiscal não foram ao menos intimados a prestar esclarecimentos, ou depoimentos, a respeito das imputações que lhes são feitas.

2. A Constituição Federal, em seu art. 5º inc. LV, garante aos litigantes, em procedimento judicial ou administrativo e aos acusados em geral, o contraditório e a ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes.

3. O fiscal, sem provar suas alegações, atribui a responsabilidade às pessoas de Luis Cláudio, Cláudio e Luis Felipe, apenas por estes serem sócios de outra empresa, a LCL Factoring Ltda. A empresa LCL foi vendida a mais de 5 anos, sendo que os sócios não possuem acesso aos documentos para verificarem se realmente houve ou não depósitos em conta corrente provenientes da empresa ICL.

4. O parágrafo Único do art. 1003 do Código Civil dispõe que até dois anos depois de averbada a modificação do contrato, responde o cedente solidariamente com o cessionário, perante a sociedade e terceiros, pelas obrigações que tinha como sócio. Sendo assim, os ex-sócios da empresa LCL Factoring Ltda estão isentos de qualquer imputabilidade que possa advir em relação aos atos praticados quando sócios da referida empresa.

5. Os depósitos que ocorreram na conta corrente do contribuinte Luis Cláudio são justificados no processo nº 11041.000124/2004-67;

6. O art. 124 do CTN atribui como responsáveis solidários as pessoas que tenham interesse comum na constituição do fato gerador, vale dizer, pessoas que adquiram a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Nos autos não é comprovado que os contribuintes Cláudio e Luis Felipe tenham se beneficiado de alguma forma dos fatos ocorridos na empresa que foi fiscalizada, como também não é consistente a tentativa de tentar imputar alguma responsabilidade a Luis Cláudio.

7. O fato de Cláudio e Luis Felipe serem sócios de Luis Cláudio, não pode servir de bandeira para o fisco imputar a responsabilidade solidária, até porque Luis Cláudio não geriu sociedade alguma.

8. Os manifestantes Luis Felipe e Cláudio não foram fiscalizados pela Receita Federal, não existindo prova de que os mesmos tenham contribuído com os fatos levantados na empresa ICL ou na LLC.

9. A responsabilidade solidária dos manifestantes deveria ter sido provada pelo fisco com elementos que possibilitassem verificar a participação efetiva dos mesmos na administração das empresas fiscalizadas.

10. A empresa LCL, efetivamente, pertencia aos manifestantes em 1998, tendo efetuado relação comercial com a empresa fiscalizada, por meio de um contrato de "Agenciamento", na qualidade de agenciadora. Os contratos de "Agenciamento" por empresas de factoring são comuns, como perfeitamente comprovado através de veiculação de anúncios de empresas que procuram esta forma de contratar.

Por último, requerem:

1. A anulação da sujeição passiva, por ter o procedimento fiscal ferido o princípio da ampla defesa e do contraditório.

2. Vencida a preliminar, requerem a desconsideração da sujeição passiva, pois não existe prova de que os manifestantes tenham se beneficiado com os acontecimentos narrados pelo fiscal e da vinculação dos manifestantes com as empresas fiscalizadas.

3. Que a análise da presente manifestação de inconformidade seja reportada à impugnação do processo nº 11041.000124/2004-67, onde o Sr. Luis Cláudio efetua sua defesa, inclusive quanto a participação nas empresas ICL e LLC.

A decisão de primeira instância julgou o lançamento tributário parcialmente procedente, a saber:

- acolheu a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário do IRPJ relativo aos 1º, 2º e 3º trimestres de 1998 em consonância com as disposições do art. 173, inciso I, do CTN, sob o fundamento de ter ocorrido as hipóteses de dolo, fraude ou simulação; remanesceu a exigência do IRPJ relativa ao 4º trimestre de 1998;

- foram rejeitadas as demais preliminares suscitadas e;

- as contribuições sociais CSLL, PIS e COFINS foram mantidas com fulcro nas disposições do art. 45, da Lei nº 8.212/1991, excluído das respectivas bases de cálculo o somatório dos valores correspondentes aos cheques devolvidos e dos estornos de depósitos constantes dos extratos bancários, cópias de fls. 693 a 751, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 774 a 777 e 783/784.

Cientificada desta decisão em 10/06/2005, segundo "A. R." afixado às fls. 789, irresignada a contribuinte interpôs recurso voluntário em 02/07/2005, fls. 798 a 823, instruído com os documentos de fls. 824 a 834.

Argumenta em síntese: irregularidade no procedimento fiscal; a nulidade das intimações por edital com preterição das formas ordinárias de intimação previstas nos incisos do art. 23 do Decreto nº 70235/72; o procurador da empresa, o Sr, Rubenmar Correa Rodrigues não foi intimado, seja pessoalmente, seja por via postal, a despeito de devidamente qualificado e com endereço certo; nulidade do edital nº 03/007/2004, na sua forma e conteúdo, a primeira defluente da falta de data de sua fixação e desafixação e, a segunda, quanto ao seu estranho conteúdo, ao intimar a empresa para tomar conhecimento de outra intimação; a contribuinte foi chamada à repartição fiscal apenas para tomar conhecimento de outra intimação com o objeto de fosse justificados os depósitos e créditos bancários; não foi intimada a apresentar os livros e documentos fiscais o que caracterizaria a nulidade do auto de infração por ausência do pressuposto legal do arbitramento, indicado pelo fisco às fls. 417, no item 66; nulidade do auto de infração por ausência da presunção legal de omissão de receita com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996, somente possível de ocorrer quando o sujeito passivo é regularmente intimado; impropriedade da base cálculo do arbitramento, visto que a recorrente é uma empresa de *factoring,* segundo atestado pela fiscalização nos itens 44 e 45 do Relatório de Ação Fiscal, fls. 401, sendo a base de cálculo a margem de lucro da atividade aos percentuais definidos pela FEBRAFAC/ANFAC, não a soma dos depósitos que representam cobranças de títulos e cheques negociados, pois aí estaria se tributando o capital da empresa e não o seu ganho; a decadência não foi reconhecida quanto ao 4º trimestre de 1998 no entendimento da ocorrência de dolo ou fraude o que entretanto não ocorreu; deve ser reconhecida também a decadência das contribuições CSLL, PIS e COFINS, em consonância com a jurisprudência judicial e administrativa aportada, no sentido de que em relação a elas a contagem do prazo decadencial também ocorre pelas regras do art. 150, § 4º, do CTN; a majoração da multa por falta de apresentação da documentação comercial e fiscal foi o motivo do arbitramento e, deixando de lado a ausência de intimação para apresentá-los, não se admite uma interpretação extensiva do texto embasador do arbitramento para majorar a penalidade; o fisco não demonstrou o motivo determinante do agravamento da multa de lançamento de ofício, prevista no art. 44, inciso II, e § 2º, da Lei nº 9.430/1996; foi mencionado apenas que era uma empresa fantasma e caixa dois de terceira empresa, quando concretamente apenas demonstrou as transações efetuadas e levou deu capital de giro e sua receita à tributação, fatos que afastam qualquer penalidade caracterizadora de fraude, dolo ou conluio; a fraude não se presume, há que se apresentar com provas incontestes de seu evidente intuito, o que não se tipifica nestes autos;

Alfim a recorrente pede, fls. 822/823, *in verbis*:

a) improcedência do arbitramento dos lucros na ausência de intimação para apresentação dos livros e documentos fiscais;

b) nulidade de todo o procedimento fiscal que se embasou somente em intimação por edital, sabedor o fisco de procurador legalmente constituído, sem qualquer tentativa de intimação pessoal ou postal;

c) falta de intimação para justificar e comprovar os depósitos bancários, visto que o edital nº 03/007/2004 não trouxe esse objetivo, além de seus erros formais;

d) improcedência da imputação de omissão de receitas, por não satisfeitos os requisitos da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, a prévia e regular intimação para justificar os depósitos bancários;

e) erro na base de cálculo para o arbitramento de lucros, por considerar o capital em seus diversos giros e não a receita bruta;

f) decadência do direito de lançar, considerando não caracterizado dolo, fraude ou simulação e;

g) redução das multas majoradas e agravadas, caso permaneça qualquer parcela tributada.

Os sócios da empresa LCL Factoring Ltda., cuja empresa foi beneficiada de depósitos bancários efetuados em suas contas correntes pela recorrente, os Srs. Cláudio de Leão Lemieszek e Luis Cláudio Lemieszek Pereira, arrolados pela fiscalização na condição de solidariamente obrigados com base nas disposições do art. 124, inciso I, do CTN, cientificados da decisão em 17/06/2005, segundo "A. R's." afixados às fls. fls. 790 e 791, também apresentaram recursos voluntários, em 18/07/2005, fls. 835 a 846 e 847 a 857, respectivamente. O mesmo ocorreu com o outro sócio da LCL Factoring Ltda., o Sr. Luis Felipe Vaz Alves, que cientificado da decisão por Edital nº 02/003/2005, afixado na repartição fiscal em 24/06/2005, apresentou recurso voluntário em 25/07/2005, fls. 858 a 869. Referidos recursos são de teor semelhante, cujas alegações vão consubstanciadas no seguinte excerto, *in verbis*:

"[...]

No item dessa peça contestatória, relativo a erro na identificação dos obrigados solidários, enfatizou-se que o contido na acusação fiscal tem destinatário diverso do imputado, trazendo por vias oblíquas o ora recorrente, com utilização de um método dedutivo e chegar à conclusão de ter mesmo interesse na ocorrência do fato gerador.

Mas de qualquer forma, é de evidenciar que não foi comprovada pelo fisco nenhum ato de administração, gerência ou favorecimento, do ora recorrente com as empresas ICL e LLC.

Em tais condições e reiterando as razões deduzidas na inicial do litígio, espera pela procedência destas recursais, com medida de direito.

É o relatório."

Voto Vencido

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento

Foram suscitadas preliminares de nulidade do auto de infração.

No processo administrativo fiscal da União as nulidades são aquelas especificas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, quais sejam os atos praticados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Segundo definido no referido dispositivo legal outras irregularidades não implicam em nulidade e devem ser sanadas, salvo quando o contribuinte as tenha dado causa.

As nulidades suscitadas pela recorrente quando muito poderiam ser tratadas como irregularidades meramente formais que em nada prejudicou seu direito de defesa, como veremos a seguir.

A intimação por edital é perfeitamente válida visto que o fisco constatou *in loco* que a empresa inexistia no endereço que cadastrou na repartição fiscal como seu domicílio tributário. A falta de data de afixação e desafixação do edital deveria ter sido verificada no passado quando afixado o edital, não posteriormente quando do recurso voluntário. Ademais a contribuinte tomou conhecimento do edital e de seu conteúdo e compareceu aos autos, tempestivamente, quando apresentou a impugnação e o recurso voluntário, o que se aplica também quanto ao conteúdo do edital nº 03/007/2004, para que tomasse conhecimento de outra intimação. O fisco também não está obrigado a intimar o procurador da empresa em endereço diverso do da empresa. Os contribuintes devem ser intimados no seu domicílio tributário, pessoalmente, ou por via postal, ou por edital, a teor das disposições do art. 23 do Decreto nº 70.235/72, vigentes à época da ocorrência dos fatos, bem como do art. 127 e seus §§, do CTN.

Ao ser intimada por edital para comprovar e justificar os depósitos e créditos bancários acredito que a contribuinte deveria fazê-lo mediante apresentação de sua escrita contábil e respectivos comprovantes de escrituração, já que as pessoas jurídicas se obrigam a escriturar todas as suas operações, mesmo que por uma escrita simplificada, ou apenas livro caixa, de modo que a alegada ausência de uma intimação específica para apresentar os livros e documentos fiscais, no caso presente em que a empresa não foi localizada no seu domicílio tributário, não caracteriza nulidade do auto de infração, até porque tivesse a empresa escrituração regular bastaria tê-la apresentado quando da impugnação ou do recurso voluntário, de modo que pudesse elidir a acusação fiscal, mas nada apresentou.

Já a questão da existência ou não dos pressupostos de arbitramento dos lucros; da ausência ou não da presunção legal de omissão de receita com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996; e da impropriedade da base cálculo do arbitramento, sob o argumento de se tratar de uma empresa de *factoring*, é questão que se soluciona em sede de mérito e não ampara a argüida nulidade do auto de infração.

Destarte, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente e passo a analisar a preliminar de decadência do direito de constituir os créditos relativos ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Alinho-me à corrente doutrinária e jurisprudencial no sentido de que em se tratando de lançamento *ex officio*, formalizado por auto de infração, a contagem do prazo decadencial deve ocorrer pelas regras do art. 173 do CTN em face das disposições do seu art. 149 que disciplinam o lançamento *ex officio*, seja o lançamento tributário considerado por homologação, art. 150 do CTN, seja por declaração, art. 147 do CTN, entendimento esse que já tive a oportunidade de expressar em inúmeros julgados dos quais fui relator no âmbito da Terceira Câmara deste Conselho e da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No caso presente, a autoridade julgadora em primeira instância, quanto ao IRPJ, deixou de declarar a decadência apenas em relação ao 4º trimestre de 1998, sob o entendimento de que restou caracterizada a ocorrência de dolo ou fraude justificando a aplicação das regras do art. 173, inciso I, do CTN.

A minha discordância com a decisão *a quo* está em que na contagem do prazo decadencial pela regra do art. 173 do CTN, tratando-se de lançamento *ex officio*, com o concurso ou não da situação agravante, o referido dispositivo deve ser aplicado na sua inteireza e não apenas o seu *caput* e seu inciso I, mas também devem ser aplicadas as disposições do seu parágrafo único que define que o prazo decadencial conta-se da data em que tenha ocorrido qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, no caso a apresentação da declaração de rendimentos pela contribuinte.

De fato, no art. 173 do CTN inexiste qualquer restrição à aplicação do seu parágrafo único, em função de ter ou não ocorrido dolo ou fraude. O que o referido dispositivo define é que qualquer medida preparatória do lançamento antecipa o termo inicial da contagem do prazo decadencial, como exemplo uma intimação para esclarecimento ou apresentação de algum documento.

A apresentação da declaração de rendimentos pela empresa também é considerada uma medida preparatória para o lançamento, pois a partir da sua recepção a repartição fiscal já pode se movimentar no sentido de fiscalizar se a empresa está inativa ou não, sendo possível desde aí a verificação da ocorrência ou não de dolo ou fraude.

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, pela ressalva feita no § 4º do art. 150, deve-se aplicar o inciso I do art. 173, combinando com o parágrafo único. O termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, antecipando-se a contagem, para a data de entrega da declaração de rendimentos, quando ocorrido no decurso do exercício financeiro previsto para a entrega da mesma.

Este entendimento é corroborado pela jurisprudência administrativa oriunda das diversas Câmaras deste Conselho de Contribuintes a exemplo da ementa transcrita pelos próprios autuantes, no "Relatório de Ação Fiscal", para justificar a não ocorrência da decadência, fls. 420, *in verbis*:

Acórdão nº 103-21.451, de 02/12/2003:

"PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - LANÇAMENTO DE IRPJ E CSLL - A partir da vigência da Lei nº 8.383/91 (01 de janeiro de 1992),

o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, passaram a ser devidos na medida em que os resultados fossem apurados, amoldando-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa. No lançamento por homologação, ***salvo a ocorrência de fraude, dolo ou simulação,*** *a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173 do CTN), para enquadrar-se no disposto do art. 150, § 4º do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial à data da ocorrência do fato gerador. Na ocorrência de fraude, dolo ou simulação, aplicável a inteligência do art. 173, inciso I e parágrafo único, quando a contagem do prazo de cinco anos, inicia-se do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado,* ***antecipando-se para o dia seguinte à data da notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, ou da entrega da declaração de rendimentos.***

Recurso provido.". (Destaquei).

Além deste acórdão citado pelo autuante no TVF, a respeito deste tema, colaciono as ementas dos seguintes acórdãos:

Acórdão nº 103-06.823/85:

"AUTO DE INFRAÇÃO – Se entre a data da entrega da declaração de rendimentos e a lavratura do auto de infração medeia menos de 5 anos, não há que se falar em decadência."

Acórdão nº 102-24.365/89:

"CONTAGEM DO PRAZO – A contagem do prazo qüinqüenal para efeito da constituição de crédito tributário deve ser feita entre a data da entrega da declaração de rendimentos e a lavratura do auto de infração."

Acórdão nº 101-81.656/91:

"CONTAGEM (TERMO FINAL) – O direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar decai somente após cinco anos, contados da data da notificação do lançamento primitivo ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data, como expressamente previsto no artigo 173 do CTN. No caso, tendo em vista que a declaração de rendimentos do exercício de 1985 fora entregue em 31 de maio de 1985, o lançamento poderia ter sido efetuado até 31 de maio de 1990."

Acórdão nº 104-07.972/90:

"CONTAGEM (TERMO INICIAL) –A partir do exercício de 1983, a contagem do prazo decadencial se inicia na data da apresentação da declaração de rendimentos, quando se opera o denominado 'auto-lançamento'".

Acórdão nº 101-83.476/92:

"DATA DE LANÇAMENTO PRIMITIVA DESCONHECIDA – Indevido o lançamento do imposto efetuado após 5 anos contados do último dia previsto para a entrega da declaração de rendimento, quando impossível apurar a data da efetiva entrega, em virtude da destruição da mesma pela repartição fiscal, em razão do transcurso do prazo prescricional."

Acórdão nº 101-80.202/90:

"ENTREGA DA DECLARAÇÃO – O período de ocorrência da decadência, nos casos de pessoa jurídica, conta-se a partir da entrega da declaração de rendimentos, quando efetivada antes do início do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ser efetuado."

Acórdão nº 105-04.621/90:

"FISCALIZAÇÃO DO ANO-BASE EM CURSO (EX. 84/5) – A permissão à autoridade fiscal para estender seu exame ao ano-base em que a ação fiscal se realiza não tem o condão de retroagir o termo inicial da decadência para o referido ano-base, se aquele exame não foi efetuado."

Acórdão nº 101-81.855/91 e 103-11.134/91:

"LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (TERMO INICIAL DE DECADÊNCIA) – Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorrer dolo, fraude ou simulação, os termos iniciais de decadência do direito de a Fazenda Nacional formular a exigência tributária serão os previstos no artigo 173 e seu parágrafo do CTN."

No caso dos autos, o fato gerador do IRPJ do 4º trimestre de 1998, ocorreu em 31/12/1998. Pelas regras do art. 173, inciso I e parágrafo único, a contagem do prazo de decadência teria termo inicial em 01/01/2000, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 1999. A contribuinte apresentou a "Declaração de Informações Pessoas Jurídicas Inativas", do ano-calendário de 1998, exercício financeiro de 1999, em 27/05/1999, fls. 384, data para a qual se antecipa o termo inicial à contagem do prazo decadencial, com termo final em 27/05/2004. Os autos de infração lavrados em 19/11/2004, fls. 424, foram dados como cientificados à contribuinte em 10/12/2004, 16º dia após afixação do Edital de Intimação nº 03/014/2004, em 25/11/2204, fls. 446.

Portanto, restou caracterizada a decadência também em relação ao 4º trimestre de 1998, ocorrida em 27/05/2004.

No que se refere às contribuições CSLL, PIS e COFINS, a decisão de primeira instância considerou que o prazo decadencial seria de 10 (dez) anos em face das disposições do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, apenas procedeu-se à exclusão das respectivas bases de cálculo do somatório dos valores correspondentes aos cheques devolvidos e dos estornos de depósitos constantes dos extratos bancários, cópias de fls. 693 a 751, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 774 a 777 e 783/784.

No âmbito da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a respeito deste tema, tive a oportunidade de manifestar-me em inúmeros julgado, já há longa

data, a exemplo do decidido no acórdão nº CSRF/01-05.694, assentada de 10/09/2007, do qual fui relator, e solicito vênia para transcrever excerto do voto que proferi naquela oportunidade, *in verbis*:

> *"[...]*
>
> *A matéria ora submetida a deslinde já foi decidida inúmeras vezes por este Colegiado.*
>
> *Sem dívida, a questão é de cunho constitucional e de trato na lei complementar, o Código Tributário Nacional, o que, entretanto, não significa, em hipótese alguma, que a Câmara recorrida tenha julgado e declarado a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, como alegou a recorrente.*
>
> *As Câmaras dos Conselhos de Contribuintes bem como as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não julgam e jamais julgaram a constitucionalidade de leis e jamais declararam a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal, por não ser de sua competência se manifestar sobre a questão, desconhecendo-se qualquer acórdão que contenha alguma decisão a esse respeito.*
>
> *No acórdão recorrido o voto vencedor está fundamentado no sentido de que sendo a CSLL um tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial para sua constituição ou formalização, deve ser contado pela regra do § 4º, do art. 150, do CTN e que as verbas tributadas tiveram sua origem nos ajustes contábeis efetuados pela contribuinte no mês de setembro de 1994, relativos à diferença de correção monetária calculada com base no "IPC – Plano Verão", cujo fato gerador, tendo ocorrido em 31/12/1994, já não seria mais possível ao fisco verificar a sua regularidade no ano de 2001, nem mesmo quanto às suas repercussões futuras nos anos-calendário de 1995 e 1996.*
>
> *Com efeito, esse entendimento deflui do fato de que a partir da Constituição Federal de 1988, a teor das disposições do art. 146, III, "b", as contribuições sociais passaram a ter natureza tributária e de ter estabelecido que as normas gerais de direito tributário atinentes inclusive e especificamente à decadência seriam definidas por lei complementar, donde o Código Tributário Nacional foi recepcionado como lei complementar, o qual define, nos seus arts. 150, § 4º e 173, em cinco anos, os prazos decadenciais para constituição do crédito tributário.*
>
> *O legislador ordinário ao editar a Lei nº 8.212/91, em seu artigo 45, fez tábula rasa do art. 146, III, "b", e do art. 149, da Constituição Federal e dos arts. 150, § 4º e 173, do CTN, invadiu a seara reservada à lei complementar e definiu o prazo decadencial de dez anos para constituição do crédito tributário das contribuições sociais."*

Então a parte nuclear do litígio submetido à apreciação do julgador administrativo é de fácil visualização e entendimento:

- de um lado, a existência de um prazo decadencial, para lançamento de contribuições sociais, fixado em cinco anos, pela lei complementar, arts.

150, § 4º e art. 173, do Código Tributário Nacional, em consonância com as disposições do art. 146, III, "b" e 149 da Constituição Federal;

- de outro lado, a existência de um prazo decadencial, para lançamento de contribuições sociais, fixado em dez anos, pelo art. 45, da Lei nº 8.212/91, sem arrimo na Constituição Federal que reservou o disciplinamento do prazo decadencial exclusivamente à lei complementar.

Neste passo, afloram inevitáveis perguntas: como solucionar o litígio? Dentre os dois prazos existentes qual deve ser considerado pelo julgador?

Desse modo, os litígios tributários trazidos à colação das Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, versando sobre prazo decadencial para lançamento de contribuições sociais, envolvem, quase sempre, conflito entre os dispositivos constitucionais mais os da lei complementar com o referido dispositivo da lei ordinária. Sendo o órgão julgador chamado a se manifestar sobre a questão, com vistas a dirimir o litígio, tem prevalecido o entendimento majoritário de se aplicar as disposições específicas da Constituição Federal, quando a matéria é de disciplinamento reservado à lei complementar, a qual, por determinação constitucional, definiu, especificamente, o prazo decadencial em cinco anos, em detrimento do prazo de dez anos, inserido na lei ordinária.

Esse entendimento, segundo penso, não caracteriza julgamento de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, mas mero prestígio à Constituição Federal e à lei complementar, os quais disciplinaram a matéria, especificamente, como única solução possível ao litígio posto ao deslinde do Colegiado, ora recorrido, permanecendo válido e ainda perambulando pelo mundo jurídico, meio insepulto e, eventualmente, ainda produzindo algum efeito, o moribundo art. 45 da Lei nº 8.212/91, cuja aplicação sempre leva o contribuinte a bater às portas das cortes judiciais ou administrativas, para afugentá-lo.

É isto. Entre dois dispositivos legais vivos no mundo jurídico, sendo um deles autorizado pela Constituição Federal a regular as questões versando sobre normas gerais de direito tributário, especialmente decadência do direito de lançar, e outro que não detém tal competência, porém a usurpa, constituindo-se em fonte da discórdia, o Colegiado, sabiamente, como não poderia deixar de ser, optou por aplicar os dispositivos de maior envergadura jurídica em prejuízo do dispositivo agressor da lei complementar.

Nessas hipóteses, de confronto de dispositivos legais, a contrário senso, caso o Colegiado tivesse prestigiado o malsinado art. 45 da Lei nº 8.212/91, algum interprete ou interessado no processo, o contribuinte ou, quem sabe, até mesmo o Procurador da Fazenda Nacional signatário do recurso especial, poderia alegar que a decisão recorrida teria julgado inconstitucional o art. 146, III, "b" da Constituição Federal, bem como os arts. 150, § 4º e 173 do Código Tributário Nacional, e declarado constitucional o famigerado art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Sobre essa questão o Poder Judiciário, mais recentemente, vem se manifestando pela inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, a exemplo do julgado citado no voto vencido, exarado no acórdão nº. 101-94.638, cujo excerto, a seguir transcrevo, *in verbis*:

"Neste diapasão, a jurisprudência do Poder Judiciário vem declarando a inconstitucionalidade do 'caput' do art. 45 da Lei 8.212/91, por

invadir área reservada à lei complementar, conforme se pode verificar da Argüição de Inconstitucionalidade n. 63.912, incidente no AI n. 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa restou assim vazada:

'Argüição de Inconstitucionalidade. Caput do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

É inconstitucional o caput do art. 45 da Lei n. 8.212/91 que prevê o prazo de dez anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.' "

Por oportuno e contribuir à compreensão e solução da lide evoco o entendimento expresso em julgado da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em igual sentido ao julgado no processo de AgRg no Resp 616.348/MG; Agravo Regimental no Recurso Especial 2003/0229004-0, julgado em 14/12/2004, DJ de 14/02/2005, página 144, encimado pela seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

3. Instauração de incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200).".

Essas duas decisões encontram-se disponível aos interessados, na íntegra, no sítio eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, na *Internet*.

O Supremo Tribunal Federal, em recente julgado, ao apreciar recurso interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, em que era recorrida a empresa Calçados Pôr-do-Sol Ltda., negou-lhe provimento e julgou inconstitucional expressão contida em outro artigo da mesma Lei nº 8.212/91, o seu art. 35, que tratou de questão envolvendo a retroação de penalidade mais benigna, restringindo temporalmente a aplicação do referido instituto, por se tratar de matéria de disciplina reservada à lei complementar, o art. 106 do Código Tributário Nacional, como se vê da ementa e voto da lavra do Excelentíssimo Ministro Marco Aurélio de Mello, a seguir transcritos:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO 407.190-8 RIO GRANDE DO SUL

(...)

TRIBUTO – REGÊNCIA – ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias.

MULTA – TRIBUTO – DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

MULTA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RESTRIÇÃO TEMPORAL – ARTIGO 35 DA LEI Nº 8.212/91. Conflita com a Carta da República – artigo 146, inciso III – a expressão 'para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977', constante do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação decorrente da Lei nº 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar.

A C Ó R D Ã O

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em conhecer e negar provimento ao recurso, declarando a inconstitucionalidade da expressão 'para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997', constante do **caput** do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.*

(...)

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição deste recurso, foram observados os pressupostos gerais de recorribilidade. A peça, subscrita por procuradora federal, foi protocolada no prazo dobrado a que tem jus o recorrente. A publicação do acórdão atinente aos embargos de declaração deu-se no Diário de 7 de maio de 2003, quarta-feira (folha 81), ocorrendo à manifestação do inconformismo em 2 de junho imediato, segunda-feira (folha 115).

Quanto ao óbice apontado pela Procuradoria Geral da República, de que se tem ofensa indireta à Constituição Federal pela errônea interpretação ou aplicação de normas legais, atente-se para a ementa do acórdão da Corte de origem relativo à Argüição de Inconstitucionalidade na Apelação Cível nº 1998.04.01.020236 (folha 66):

CONSTITUCIONAL. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENIGNA.

1. Conflito existente entre lei ordinária que limita temporariamente a aplicação retroativa de penalidade mais benigna e lei complementar que estabelece a aplicação a ato não definitivamente julgado. Divergência doutrinária quanto à existência ou não relativamente à hierarquia.

2. Sempre que uma lei ordinária discrepar de normas gerais de direito tributário, a incompatibilidade se resolve a favor do texto integrado em lei complementar ou com força de lei complementar, reconhecendo-se, no caso, vício de inconstitucionalidade, porque a lei ordinária invadiu competência reservada, constitucionalmente, à lei complementar.

3. A Constituição não fixou o conceito de 'normas gerais de direito tributário', enumerado, exemplificativamente algumas delas no art. 146, sendo certo que nem todas as normas contidas no Código Tributário Nacional podem ser tidas como tais, ainda que inscritas no Livro II deste. Necessidade, portanto, de análise caso a caso do dispositivo.

4. São, contudo, 'normas gerais' aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que complementarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades. Interpretação da expressão constante em diversos artigos constitucionais e abrangendo vários campos do Direito (Administrativo, Tributário, Financeiros, Ambiental, Urbanístico, etc).

5. Hipótese em que o art. 106 do CTN fixa os princípios, as diretrizes, os critérios de aplicação da penalidade mais benigna e, portanto, é 'norma geral de direito tributário, critério básico a ser aplicado uniformemente, garantia mínima do contribuinte, que não pode ser alterada por mera lei ordinária'. Legislação ordinária que invadiu, desta forma, competência reservada à lei complementar – art. 146, III, 'b', CF – e, assim, somente passível de alteração por outra lei complementar."

A partir dessa síntese, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proclamou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do artigo 35, cabeça, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, quanto à expressão 'para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997 (folha 93). Constata-se que a glosa decorreu da regência, por norma ordinária, de matéria própria à norma complementar, considerando-se que o artigo 106 do Código Tributário Nacional, recebido com natureza de diploma complementar, impõe a aplicação de nova norma a fato pretérito, quando cominada penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. O recurso veio interposto pela alínea 'b' do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, no que se concluiu, na origem, pela inconstitucionalidade do ato normativo, apenas cumprindo definir não o conflito, em si, entre a Lei nº 8.212/91, na nova redação, e o disposto no Código Tributário Nacional, mas a invasão, pela lei ordinária, de campo reservado a lei complementar.

No mais, observe-se o fato de consubstanciar garantia constitucional a irretroatividade da lei penal, exceto para beneficiar o réu. O preceito do inciso XL do artigo 5º da Constituição Federal há de ser tomado a partir de óptica teleológica, não se devendo

potencializar o fato de se aludir a réu e de se ter o emprego da expressão 'lei penal'. Cumpre o empréstimo da maior eficácia possível a textos constitucionais que tratem de garantia para o cidadão. Daí a melhor doutrina – Roque Antonio Carrazza – entender o disposto no inciso em comento como a albergar toda e qualquer lei que encerre pena, ainda que de multa, pouco importando o envolvimento, ou não, de réu, de procedimento a revelar ação penal – 'Curso de Direito Constitucional Tributário', Malheiros, São Paulo, 2001, pagina 306/307, doutrina citada, no acórdão relativo ao julgamento da apelação, pelo relator, juiz Luiz Carlos de Castro Lugon. Esse enfoque, todavia, não é indispensável a chegar-se ao desprovimento do recurso do Instituto. A conclusão da Corte de origem quanto a ter-se norma que verse sobre pena tributaria de multa é inafastável. O artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, ao dispor competir à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, mostra-se exemplificativo, na referencia que se segue a certos temas nas alíneas. Isso decorre do fato de as alíneas estarem antecedidas de texto contendo o vocábulo 'especialmente', evidenciando-se, é de repetir, a clara natureza exemplificativa. A multa tributaria diz respeito à seara das normas gerais, porquanto há de ser imposta de forma linear no território nacional, não se fazendo com especificidade limitadora geograficamente. O legislador ordinário, ao proceder, como fez, à disciplina da matéria, limitando no tempo o beneficio que estampou a redução da multa, adentrou, sem dúvida alguma, o trato de norma geral tributária, conflitando a regência – por lei ordinária – com o teor do artigo 146, III, 'b', da Constituição Federal. Em última análise, a lei ordinária acabou limitando a regra da lei complementar que, sob o ângulo retroativo, surge abrangente. Daí a inconstitucionalidade declarada pela Corte de origem.

> *"Por tais razões, conheço e desprovejo o recurso interposto, declarando a inconstitucionalidade da expressão 'para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997', constantes do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação imprimida pela Lei nº 9.528/97."*

Esse entendimento, veste ao caso presente, tal qual luva em mão de dono, no sentido de o art. 45 da Lei nº 8.212/91, ter disposto, ilegalmente, sobre prazo de decadência para se efetuar lançamento tributário de contribuição social, cuja disciplina é reservada à lei complementar, por determinação constitucional.

Esse acórdão judicial também está disponível aos interessados, na íntegra, no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal, na *Internet*.

A par da extensa jurisprudência administrativa evocada pela contribuinte, oriunda das diversas Câmaras do primeiro Conselho de Contribuintes e desta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, lembro também o entendimento expresso no acórdão nº CSRF/01-04.201, processo nº 10480.004499/98-46, recurso nº 103-122.091, que em situação idêntica à versada nos presentes autos, decidiu pela contagem do prazo decadencial em cinco anos, com fulcro nas disposições do § 4º do artigo 150 do CTN, encimado pela seguinte ementa:

> *"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – DECADÊNCIA QÜINQÜENAL – A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, bem como as demais contribuições de seguridade social, estão sujeitas à prescrição qüinqüenal e tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador (art. 150 do CTN), independentemente de ter ou não havido pagamento. – recurso especial provido."*

Dessarte, com a ressalva do meu ponto de vista sobre a contagem do prazo decadencial à luz dos pertinentes dispositivos do CTN (art. 150, § 4º x art. 173 , I, parágrafo único), como é do conhecimento deste Colegiado, considerando que o presente recurso especial atacou apenas a questão da constitucionalidade do 45 da Lei nº 8.212/91, pugnando pela reforma do acórdão recorrido, mediante aplicação do prazo decadencial de dez anos, tese da qual sempre discordei, concluo que a Câmara recorrida decidiu escorreitamente o litígio que lhe foi submetido, não tendo o seu voto, em nenhuma passagem, julgado a constitucionalidade ou declarado a inconstitucionalidade do artigo 45 de Lei nº 8.212/91, apenas decidiu pela aplicação de dispositivos constitucional e de lei complementar, que disciplinam, especificamente, a questão da contagem do prazo decadencial para lançamento das contribuições sociais.

[...]".

Finalmente, acrescento informações sobre recentíssimas decisões judiciais sobre o tema.

A Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, Número Registro: 2003/0229004-0, AI no Resp. 616.384/MG, julgado em 15/08/2007, declarou a inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.541/91, sob a seguinte ementa:

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência social.

2. Argüição de inconstitucionalidade julgada procedente.".

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 456.750, julgado em 27/11/2006, DJ nº 31, de 31/02/2007, item 7, confirmou a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91. No mesmo sentido o Recurso Extraordinário nº 534.856, julgado em 26/02/2007, DJ nº 56, de 22/03/2007 e o Recurso Extraordinário nº 540.704, julgado em 20/06/2007, DJ nº 152, de 08/08/2007, cujo despacho transcrevo, na íntegra, a seguir:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nr 540704

Proced.: RIO GRANDE DO SUL

Relator(a) : Min. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : UNIÃO

ADV.(A/S) : PFN - LUIZ FERNANDO JUCÁ FILHO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : MASSA FALIDA DE KAMPI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA

ADV.(A/S) : SÉRGIO A. FIORE

Despacho

DECISÃO

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRAZO PRESCRICIONAL - REGÊNCIA - ARTIGO 46 DA LEI Nº 8.212/91 - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA CORTE DE ORIGEM - HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL - PRECEDENTES - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - NEGATIVA DE SEGUIMENTO.

1. Afasto o sobrestamento anteriormente determinado.

2. Na espécie, discute-se a constitucionalidade do artigo 46 da Lei nº 8.212/91, no que introduziu prazo prescricional de dez anos para a cobrança de créditos da Seguridade Social. A Corte de origem, com base em precedente do órgão especial do Tribunal, concluiu pela desarmonia do referido dispositivo legal com a Carta, ante a circunstância de não ter sido veiculado por lei complementar.

3. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284-8/CE, decidido à unanimidade de votos pelo Plenário em 1º de julho de 1992, o ministro Carlos Velloso, relator, quanto à natureza da norma para a disciplina do instituto da prescrição consideradas as contribuições sociais, expressamente consignou:

[...]

Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III), Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao C.T.N. (art. 146, III, ex vi do disposto no art. 149). Isto não quer dizer que a instituição dessas contribuições exige lei complementar: porque não são impostos, não há a exigência no sentido de que os seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos na lei complementar (art. 146, III, a). A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, "b"). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, b; art. 149).

[...]"

Esse entendimento veio a ser novamente ressaltado pelo Plenário, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 396.266-3/SC, também relator o ministro Carlos Velloso, cujo acórdão foi publicado no Diário da Justiça de 27 de fevereiro de 2004. Assim restou assentado:

> *"[...]*
>
> *As contribuições do art. 149 da C.F., de regra, podem ser instituídas por lei ordinária. Por não serem impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, a). No mais, estão sujeitas às regras das alíneas b e c do inciso III do art. 146, C.F. Assim, decidimos, por mais de uma vez, como, v.g., RE 138.284/CE por mim relatado (RTJ 143/313), e RE 146.733/SP, Relator o Ministro Moreira Alves (RTJ 143/684).*
>
> *[...]"*

Realmente, descabe concluir de forma diversa. Confiram, numa visão eqüidistante, o que está preceituado no artigo 146, inciso III, alínea "b", do Diploma Maior:

> *"Art. 146. Cabe à lei complementar:*
>
> *[...]*
>
> *III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*
>
> *[...]*
>
> *b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*
>
> *[...]*
>
> *4. Ante o quadro, nego seguimento ao extraordinário.*
>
> *Publiquem.*
>
> *Brasília, 20 de junho de 2007.*
>
> *Ministro MARCO AURÉLIO*
>
> *Relator".*

Volvendo para a hipótese dos autos, considerando que os autos de infração das contribuições sociais lavrados em 19/11/2004, fls. 430, 434 e 438, foram dados como cientificados à contribuinte em 10/12/2004, 16º dia após afixação do Edital de Intimação nº 03/014/2004, em 25/11/2204, fls. 446, e tendo em vistas as disposições do artigo 173, inciso I, e seu parágrafo único, do CTN, também ocorreu a decadência, a saber:

1) PIS: o fato gerador mais recente autuado foi o de 31/101998, com vencimento em 13/11/1998, fls. 433. O lançamento poderia ter sido efetuado dentro do próprio exercício de 1998, iniciando-se a contagem do prazo decadencial em 01/01/1999, com termo final em 31/12/2003;

2) COFINS: o fato gerador mais recente autuado foi o de 31/101998, com vencimento em 10/11/1998, fls. 437. O lançamento poderia ter sido efetuado dentro do próprio exercício de 1998, iniciando-se a contagem do prazo decadencial em 01/01/1999, com termo final em 31/12/2003;

3) CSLL: para os fatos geradores dos 1º, 2º e 3º trimestres de 1998, este último com vencimento em 30/10/1998, fls. 443, o lançamento poderia ter sido efetuado dentro do próprio exercício de 1998, iniciando-se a contagem do prazo decadencial em 01/01/1999, com termo final em 31/12/2003; já para o fato gerador mais recente, o do 4º trimestre de 1998, ocorrido em 31/12/1998, com vencimento em 29/01/1999, fls. 443, aplica-se o mesmo critério de contagem do prazo decadencial adotado neste voto em relação ao IRPJ, ou seja, pelas regras do art. 173, inciso I e parágrafo único, o prazo decadencial teria inicio em 01/01/2000, primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, 1999. A contribuinte apresentou a "Declaração de Informações Pessoas Jurídicas Inativas", do ano-calendário de 1998, exercício financeiro de 1999, em 27/05/1999, fls. 384, data para a qual se antecipa o termo inicial do prazo decadencial, com termo final em 27/05/2004.

Desse modo, acolho a preliminar de cadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário também em relação às contribuições CSLL, PIS e COFINS.

A questão de ter havido ou não a ocorrência de dolo, fraude ou simulação é importante para aqueles que contam o prazo decadencial de 05 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, em atenção às disposições do § 4º do art. 150 do CTN.

O presente lançamento tributário foi efetuado conjuntamente com aquele do processo nº 11041.000537/2004-41, de interesse da empresa ICL – Intermediação de Negócios Ltda., com os fatos descritos no mesmo "Relatório de Ação Fiscal", comum aos dois procedimentos fiscais, cujo recurso voluntário protocolizado neste Conselho sob nº 147.683 foi julgado na assentada de 28/03/2007, acórdão n 108-09.263, ocasião em que, por maioria de votos, foi desqualificada a multa de lançamento *ex officio* sob o fundamento de não ter se caracterizada factualmente a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

CONCLUSÃO

Na esteira destas considerações oriento o meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para acolher a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, rejeitadas as demais preliminares suscitadas pela contribuinte.

Sala das Sessões-DF, em 25 de junho de 2008.

CANDIDO RODRIGUES NEUBER

Voto Vencedor

Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, Redator Designado

Peço vênia ao I. Conselheiro relator para dele discordar e me pronunciar como segue:

1) Da preliminar de decadência do IRPJ e lançamentos conexos (PIS, COFINS e CSL):

É jurisprudência pacífica no Conselho que os tributos vinculados à sistemática de homologação prevista no art. 150, § 4º do CTN tem como termo inicial para decadência a data de ocorrência do fato gerador. Nos casos de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964, a regência é dada pelo art. 173, I, do CTN, que assim dispõe:

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

No presente caso a ciência do lançamento ao contribuinte ocorreu em dez/2004; a Recorrida reconheceu a decadência do IRPJ até o 3º trimestre/1998 e rejeitou a decadência para os lançamentos conexos na esteira do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

A Recorrente pleiteia a declaração da decadência integral dos lançamentos.

Para o IRPJ e a CSL relativos ao 4º trimestre/1998 o exercício inicial para lançamento ocorreu em 1999, logo a contagem da decadência iniciou-se em 01/01/2000 e findou-se em 01/01/2005, após a ciência da autuação ao contribuinte, ocorrida em dez/2004.

Para o PIS e a COFINS vencidos até nov/1998 o exercício inicial para lançamento ocorreu ainda em 1998, no mês de dezembro, logo a contagem da decadência iniciou-se em 01/01/1999 e findou-se em 01/01/2004, antes, portanto, da ciência ao contribuinte.

Assim sendo, posiciono-me por: 1) rejeitar a decadência para o IRPJ no 4º trimestre/1998; 2) acolher a decadência para a CSL até o 3º trimestre/1998 e 3) acolher a decadência para o PIS e a COFINS vencidas até nov/1998, o que corresponde à totalidade dos lançamentos para estas duas contribuições.

Adentro nas argumentações de mérito:

Do arbitramento dos lucros:

Alega a recorrente a improcedência do arbitramento dos lucros na ausência de intimação para apresentação dos livros e documentos fiscais.

Observo que o Fisco já no "Termo de Início de Fiscalização" (fls. 10) intimou o contribuinte a apresentar os livros contábeis e fiscais, o que joga por terra toda a argumentação da recorrente.

Da omissão de receitas por presunção legal:

Argumenta a recorrente a improcedência da imputação de omissão de receitas, por não satisfeitos os requisitos da presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, a prévia e regular intimação para justificar os depósitos bancários.

Observo que o Fisco pelo "Termo de Intimação Fiscal" (fls. 201) intimou o contribuinte a comprovar a origem dos créditos e depósitos bancários, o que também joga por terra toda a argumentação da recorrente.

Da base de cálculo:

Alega a recorrente a ocorrência de erro na base de cálculo para o arbitramento de lucros, por considerar o capital em seus diversos giros e não a receita bruta

Defende como base de cálculo a margem de lucro da atividade aos percentuais definidos pela FEBRAFAC/ANFAC e não a soma dos depósitos que representam cobranças de títulos e cheques negociados, pois aí estaria se tributando o capital da empresa e não o seu ganho.

A matéria já foi abordada por esta Câmara nos seguintes julgados:

Recurso	**Acórdão**	**Data**	**Relator(a)**
147.683	108-09263	28/03/2007	Ivete Malaquias Pessoa Monteiro
147.755	108-09632	25/06/2008	Cândido Rodrigues Neuber
159.200	108-09711	17/09/2008	Valéria Cabral Géo Verçosa

O caso do Acórdão nº.108-09.632, acima identificado, de interesse de ICL Intermediação de Negócios Ltda. (recurso nº.147.683, processo nº.11041.000537/2004-41) define bem a jurisprudência da Câmara:

Naquele voto a I. Relatora assim se pronunciou:

"Mas verifico uma questão favorável a recorrente, no que tange ao dimensionamento da base de cálculo imponível.

Presentes se encontravam os pressupostos de ocorrência do fato imponível.

A partir de então, para quantificar o ilícito, este seria operado sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. O próprio autuante no termo de verificação fiscal assim versou:

"Foram tomados depoimentos de clientes da ICL Intermediação de Negócios Ltda. que nos anos de 1998 e 1999 fizeram operações de facturização de cheques (fls. 157-160). Em todos os depoimentos houve a afirmação de que oscheques foram recebidos de uma factoring situada na Av. Sete de Setembro e que nenhum dos cheques foi recebido no endereço da empresa (Rua Nochi, 570).

No depoimento de fl. 158 é informado que a factoring onde o depoente recebeu os cheques (Av. Sete de Setembro) é a mesma que funciona hoje no endereço da LCL Fomento Comercial Ltda., cujo endereço é General Osório, 1052-A. No depoimento de fl. 159, o depoente informa que a factoring onde recebe os cheques (Av. sete de Setembro) era de propriedade de Luis Cláudio Lemieszek Pereira. Em todos os depoimentos há a informação de que a única factoring com que costumavam transacionar naquele período era a situada na Av. Sete de Setembro.

Na época a factoring que funcionava no referido endereço era a empresa LCL factoring Ltda. (fl. 84), hoje Fort-Pel Participações e Representações Ltda., administrada, na época, pelos sócios Luis Cláudio Lemieszek Pereira, Luis Felipe Vaz e Cláudio Leão Lemieszek."

Por sua vez o artigo 42 da Lei 9430/1996 não determina que se tenha no depósito em seu valor integral a base imponível para o lançamento.

O depósito é o indício da omissão e sua quantificação segue o que determina a própria legislação de regência do imposto de renda da atividade comercial do interessado.

A menção específica pelo autuante da atividade da recorrente, factoring, implicaria na conclusão de que pelo tipo de atividade a receita bruta não estaria no valor dos cheques comprados e sim na comissão que deles tirou.

O artigo 42 acima mencionado, tratando de um tipo de infração fiscal, deve ser compreendido dentro dos limites de seus termos, pois outro sentido não se depreenderia do seu texto que pudesse sustentar a amplitude conferida pelo autuante, ao considerar a totalidade dos depósitos como omissão de receitas.

Sendo o direito positivo quem prescreve quais fatos são necessários à composição do fato-jurídico gerador de norma, uma vez conhecida a atividade comercial da recorrente há que se aceitar a forma habitual de seu procedimento para aferição da renda como preceituada no inciso I do artigo 43 do CTN, em respeito ao princípio da verdade material, uma dos pilares não só do processo administrativo tributário como da própria administração tributária.

Sua busca corresponde a retirar, da narrativa dos fatos, o fato em si.

Ensina James Marins2 que, "o dever de investigação da administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciara a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos."

Ensina Paulo de Barros Carvalho as funções da base de cálculo, no procedimento de lançamento tributário, servem para bem mensurar a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico, para, combinando-o à alíquota, definir o valor a ser recolhido. Ela confirma, infirma ou afirma o critério material exprimido na norma criadora do tributo. Instrumento jurídico que se presta para:

a) "medir as proporções reais do fato;

b) compor a específica determinação da dívida;

c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma."

O autor da ação não atinou para este aspecto. Mas isto não invalida o trabalho fiscal, apenas reduz o montante exigível e, diga-se de passagem, sem qualquer novação no feito, porque, a base imponível foi conhecida a partir dos depósitos bancários, conforme demonstrado às fls. 1004/1005, (após ajustes realizados pela autoridade de primeiro grau), sobre os quais deverá incidir o fator de compra explicitado às fls. 564.

A matéria já foi conhecida neste Colegiado, através do PAT-11516.002027/2002-13; Recurso nº. 135.058 - EX OFFICIO;de 14/04/2004, onde foi Marins James, Direito processual tributário brasileiro. 2.ed.São Paulo: Dialética, 2002 ,p.178, Carvalho, Paulo de Barros, Curso de direito tributário brasileiro. 13.ed.São Paulo:Saraiva, 2000, .p.324.

(...) no mérito dar parcial provimento ao recurso para ajustar a base de cálculo imponível aos percentuais estabelecidos para a atividade de factoring. Base inicial nas tabelas de fls.1004/1005, (após ajustes realizados pela autoridade de primeiro grau, considerando os fatores de compra explicitados às fls. 564) nos valores seguintes:

período	*P/dec.1ºgrau*	*% atv p/Anfac*	*BC imponível*
(...)			
12/98	*1.258.140,24*	*4,49*	*56.490,49*
(...)"			

O voto citado aplica-se perfeitamente ao recurso ora julgado.

Existem provas robustas de que a recorrente exerce a atividade de factoring e portanto, a base tributável deve ser apurado pela aplicação, sobre o valor mantido após o julgamento de 1° grau, do "Fator de compra", indicador publicado diariamente pela ANFAC-Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil-Factoring e que serve de referência para os negócios de fomento no país.

O Fator ANFAC constitui um preço de referência para o mercado nas suas relações com as empresas-clientes. O Fator é a precificação da compra de créditos, computando-se todos os itens de custeio de uma sociedade de fomento.

A base de cálculo mantida para o IRPJ e a CSL referente aos fatos geradores ocorridos em 31/12/1998 é R$ 3.832,00 (tabelas de fls. 783), de vez que as exigências do PIS e da COFINS foram integralmente exoneradas, em função do acolhimento da preliminar de decadência.

Não existe fator no dia 31/12/1998, porém o valores imediatamente anterior (20/12/1998) e posterior (03/01/1998) são idênticos (4,45%).

Aplicando o índice sobre o valor originário **(R$ 3.832,00)** chega-se ao valor de **R$ 170,52,** que é a base de cálculo devida.

Da multa agravada:

Alega que a majoração da multa por falta de apresentação da documentação comercial e fiscal foi o motivo do arbitramento.

Constato que até o encerramento da ação fiscal, em 19/11/2004, termo a fls. 444, o contribuinte não atendeu à intimação para prestar os esclarecimentos constantes do termo de intimação de 18/06/2008 a fls. 201.

Desta forma incorreu na hipótese da Lei nº 9.430/96, art. 44, §2º, "a", alínea esta introduzida pela Lei nº 9.532/97 e posteriormente renumerada para inciso I pela Lei nº 11.488/2007.

Isto posto, afigura-se como correta a aplicação da multa agravada em metade do percentual original.

Da multa qualificada:

Argumenta a recorrente que não se admite uma interpretação extensiva do texto embasador do arbitramento para majorar a penalidade pois o Fisco não demonstrou o motivo determinante da qualificação da multa de lançamento de ofício, de vez que foi mencionado apenas que era uma empresa fantasma e caixa dois de terceira empresa, quando concretamente apenas demonstrou as transações efetuadas e levou sua receita à tributação, fatos que afastam qualquer penalidade caracterizadora de fraude, dolo ou conluio.

Defende que a fraude não se presume, há que se apresentar provas incontestes de seu evidente intuito, o que não se tipifica nestes autos.

Compulsando os autos constato que a ora recorrente recebia créditos e depósitos bancários que demonstram que a mesma estava operando no período investigado, muito embora apresentasse declarações sucessivas ao Fisco na condição de inativa.

Isto demonstra a intenção deliberada do contribuinte em descumprir sua obrigação tributária, o que caracteriza o "evidente intuito de fraude" no cometimento da infração e, por conseguinte, justifica a aplicação da multa qualificada, nos exatos termos do art. 44, inciso II da Lei nº 9.430/96.

Resumo da multa aplicada:

Em resumo, a multa normal de 75% foi duplicada pela qualificação (150%) e acrescida da metade pelo agravamento (225%), o que fica mantido neste julgamento.

Responsabilidade solidária:

Como relatado os sócios da empresa LCL Factoring Ltda., beneficiária de depósitos bancários efetuados pela recorrente, os Srs. Cláudio de Leão Lemieszek, Luis Cláudio Lemieszek Pereira e Luis Felipe Vaz Alves, arrolados pela fiscalização na condição de solidariamente obrigados com base nas disposições do art. 124, inciso I, do CTN, também apresentaram recursos voluntários.

Tais recursos são de teor semelhante, cujas alegações estão sintetizadas, ao final:

"(...)

No item dessa peça contestatória, relativo a erro na identificação dos obrigados solidários, enfatizou-se que o contido na acusação fiscal tem destinatário diverso do imputado, trazendo por vias obliquas o ora recorrente, com utilização de um método dedutivo e chegar à conclusão de ter mesmo interesse na ocorrência do fato gerador.

Mas de qualquer forma, é de evidenciar que não foi comprovada pelo fisco nenhum ato de administração, gerência ou favorecimento, do ora recorrente com as empresas ICL e LLC."

Ou no caso deste último parágrafo:

"Mas de qualquer forma, restou inequivocamente comprovada que as transações do ora recorrente com as empresas ICL e LLC advieram de legítimas transações comerciais."

O mesmo caso foi abordado no Acórdão nº.108-09.632, já abordado neste voto

As pessoas físicas envolvidas eram as mesmas abordadas no presente recurso.

Naquela votação alinhei-me com a I.Relatora, Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e mesmo vencidos penso que o posicionamento foi o mais correto.

Por isto mesmo reproduzo trechos do Voto Vencido daquele acórdão:

"Concluiu o autuante e confirmou a decisão de primeiro grau que as empresas ICL Intermediações de Negócios Ltda e LLC Consultoria operavam, de fato, para Fort-Pel Participações e Representações Ltda, que nos anos de 1998 e 1999, denominou-se LCL Factoring Ltda., LCL Banco de Fomento Comercial Ltda., sempre administrada pelos sócios LUIS CLÁUDIO LEMIESZEK PEREIRA, LUIS FELIPE VAZ e CLÁUDIO LEÃO LEMIESZEK.

Por isto foram classificados de acordo com o artigo 124 do CTN como solidariamente responsáveis. (...).

Esta conclusão partiu dos depoimentos tomados (...) que segundo o Diligenciante (...) foram obtidos através de intimação, na qual os depoentes apresentaram-se ao setor de Fiscalização da Inspetoria para prestar os esclarecimentos solicitados de forma voluntária e onde, antes de assinar os depoimentos, através da leitura em voz alta pelo Auditor inquiridor e depois da leitura pessoal, concordaram com os termos ali expostos no texto do depoimento, assinando de forma espontânea os referidos documentos. "

O depoimento veio de pessoas que movimentaram com a Recorrente um número considerável de cheques.

(...)

"O objetivo dos depoimentos era provar que a empresa ICl na verdade funcionava no mesmo endereço da empresa lCl Factoring Ltda. E na verdade teria sido criada para dividir a verdadeira movimentação financeira da empresa lCl Factoring Ltda.. De fato, os depoimentos confirmaram isso (...)

Que a factoring que hoje está localizada na Av. General Osório, cujo nome é LCL , é a mesma que costumava trocar cheques na avo sete de setembro, pois chegou a facturizar cheques na LCL (av. gen. Osório) com a mesma pessoa (Mansur). Que não sabe quem são os demais sócios proprietários da factoring onde trocava cheques (av. sete de setembro), mas sabe que essa factoring mudou-se posteriormente para o endereço da avo general Osório, onde hoje é a LCL.

(...)

Que o proprietário da referida empresa era o sr. Luis Cláudio Lemieszek Pereira. Que nesta época trocava cheques somente nesta factoring, ou seja, do "Claudinho Pereira" ,nunca tendo ido ao endereço da empresa (...)

As razões de recurso pretendem afastar a legalidade da prova produzida, mas, conforme adiante se demonstrará, embora pouco comum, esta prova é válida e admitida no direito tributário. A matéria já foi conhecida nesta Câmara onde também fui Relatora, no acórdão 108-06.294, recurso 121.934, de 09/11/2000, assim ementado:

"PROVA TESTEMUNHAL - As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras, principalmente quando, nos depoimentos, diversas testemunhas prestam informações a termo, perante autoridade policial e fiscal, confirmando fatos que apontam para ocorrência de crime quanto a ordem tributária.

Toda jurisprudência oferecida nas razões de recurso, vão no sentido de falta de aprofundamento do trabalho fiscal, e em que a prova testemunhal não se prestaria para respaldar o procedimento. O aprofundamento aconteceu, em que pese ter esbarrado na falta de documentação da Contribuinte. E a prova testemunhal faz parte "das provas em direito admitida".

Aqui, o aprofundamento das regras referentes à análise probatória devem ser considerados, ou seja, as regras referentes ao " onus probandi".

Com efeito, caberia à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco e foi o que ocorreu nos presentes autos. Através de sucessivos depoimentos prestados pelos tomadores dos recursos da Recorrente pode se constatar a sua verdadeira atividade. Demonstrando, ainda, que a inatividade argüida nas DIPJ entregues não ocorreu de fato, apontando inequivocamente que o procedimento sinalizou para a possibilidade de ocorrência de crime contra a ordem tributária.

A prova produzida pela autoridade lançadora por meio de declarações tomadas a termo, além de ser válida e admitida não só em Direito Tributário mais também nos demais ramos do direito e prevista expressamente no Código de Processo Penal, no Código de Processo Civil e na Consolidação das Leis Trabalhistas, constitui-se em prova direta e não mero indício.

O indício na realidade é uma prova indireta, ou seja, prova-se determinado fato que apesar de não estar diretamente relacionado com o fato ao qual se pretende comprovar diretamente, pode a ele ser relacionado através do método lógico-presuntivo. O indício portanto é complementado pela presunção, que pode estar prevista em lei (presunção legal), decorrer de uma análise lógica do indício (presunção simples) ou ainda decorrer da própria experiência do aplicador (presunção de hominis).

A própria doutrina reconhece que a prova testemunhal pode ser prova direta quando diz respeito ao fato probandi, como reconhece o Prof. Alexandre Freitas Câmara da Escola de Magistratura do Estado do RJ (EMERJ), em sua obra Lições de Direito Processual Civil – 3ª Edição Vol. I –Ed. Lumen Juris, pg. 343 :

"Classificam-se as provas quanto ao fato, quanto ao sujeito, quanto ao objeto e quanto a preparação (Amaral Santos, comentários ao Código de Processo Civil vol. IV p. 5/6) "Quanto aos fatos as provas são diretas e indiretas. Prova direta é a que diz respeito ao fato probandi, isto é, ao próprio fato cuja existência se pretende demonstrar. Assim, é prova direta, o depoimento de um testemunha que narra um acidentes de veículos por ela presenciado. Por outro lado, a prova indireta diz respeito a outros fatos, dos quais , por meio de raciocínio dedutivo, o juiz presume a existência do ***fato probandi*** *(...) A estes fatos, objetos da prova indireta e dos quais o juiz deduz o fato probandi, dá-se o nome de* ***indícios****, sendo a prova indireta, por esse motivo, também conhecida como prova indiciária".*

No presente caso não se está diante de uma prova indireta. Ao revés, através de um meio probatório válido e aceito em todos os ramos de direito, comprovou-se a operação comercial da Recorrente omitida do fisco e não um fato indireto que pudesse levar, através de presunção, a caracterização do ilícito.

Comprovado, portanto, o fato constitutivo do direito de lançar do fisco, caberia a recorrente alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do artigo 333 CPC, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente.

No entanto a tentativa do recorrente de derrubar as provas produzidas pelo fisco não foi frutífera. Limitou-se a argüir que um dos depoimentos fora conseguido sob coação.

Tal alegação, no entanto, não se constitui em prova definitiva capaz de contradizer as provas diretas produzidas pela autoridade lançadora.

Tais provas se basearam em declarações tomadas à termo durante o próprio processo administrativo fiscal, sendo certo que em caso de falsidade estariam as testemunhas sujeitas as penas previstas no artigo 342 do Código Penal.

Ademais se verifica que as provas nas que se baseou o fisco são tão válidas que deram ensejo a manifestação do Ministério Público Federal, ou seja, cumpriram os requisitos da justa causa penal, exigidos pelos artigos 41e 43 do CPP, extremamente rigorosos, uma vez que podem dar causa a perda do direito de liberdade, constitucionalmente protegido artigo 5ºLIV da Carta Magna."

O voto citado aplica-se perfeitamente ao recurso ora julgado.

As pessoas físicas são as mesmas, cujas iniciais compõe a razão social da recorrente e a metodologia utilizada no cometimento da infração também é a mesma.

Assim sendo, restou perfeitamente caracterizada a solidariedade passiva dos Srs. Cláudio de Leão Lemieszek, Luis Cláudio Lemieszek Pereira e Luis Felipe Vaz Alves.

Da análise do exposto manifesto-me por REJEITAR as preliminares de nulidades, REJEITAR a decadência para o IRPJ no 4º trimestre/1998; ACOLHER a decadência para a CSL até o 3º trimestre/1998 e ACOLHER a decadência para o PIS e a COFINS vencidas até nov/1998. MANTER a multa qualificada, MANTER a multa agravada e NEGAR provimento ao recurso quanto à exclusão da solidariedade passiva, e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para REDUZIR a base de cálculo remanescente (R$ 3.832,00) de acordo com a aplicação do percentual divulgado pela ANFAC (4,45%), resultando no valor tributável de R$ 170,52.

Eis como voto.

Sala das Sessões-DF, em 25 de junho de 2008.

JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA