

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 11065.001115/2001-72
Recurso nº : 130.754
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 1995 a 2001
Recorrente : ODONTOCLÍNICA NOVO HAMBURGO LTDA.
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE/RS
Sessão de : 14 DE MAIO DE 2003
Acórdão nº : 105-14.110

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA - Nos tributos sujeitos à homologação, o instituto da decadência rege-se pelo art. 150 do CTN, com o prazo estipulado em seu parágrafo 4º. Ocorrendo a hipótese excepcional ali prevista, a regra de contagem é deslocada para o Art. 173,I, também do CTN.

IRPJ - ARBITRAMENTO DO LUCRO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA - Cabível é o arbitramento do lucro quando inexistente a escrituração mínima necessária a sustentar a opção da pessoa jurídica pela tributação com base no lucro presumido. Assim também o lançamento tributário e a multa de ofício de 150% quando constatado que a apresentação de declarações retificadoras teve por objetivo a redução ilegal das receitas anteriormente declaradas e provada a omissão dolosa de receita pela utilização de "nota calçada".

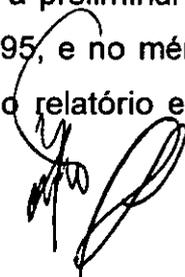
IRRF - RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI - O instituto da retroatividade benigna, no âmbito tributário, está relacionado à aplicação de penalidade, não se confundindo com modificações produzidas na determinação da base de cálculo da exigência, onde dispositivos legais posteriores determinaram nova forma de apuração.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - PIS - COFINS - CSSL E IRRF - Dada a íntima relação de causa e efeito que vincula um ao outro, a decisão proferida no lançamento principal é aplicável aos lançamentos reflexivos.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ODONTOCLÍNICA NOVO HAMBURGO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER em parte a preliminar de decadência, para cancelar as exigências relativas ao ano-calendário de 1995, e no mérito, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a



integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Álvaro Barros Barbosa Lima (Relator), Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega e Verinaldo Henrique da Silva, que rejeitavam integralmente a preliminar de decadência argüida. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos Passuello.


VERINALDO HENRIQUE DA SILVA - PRESIDENTE


JOSÉ CARLOS PASSUELLO - RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 17 SET 2003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, DENISE FONSECA RODRIGUES DE SOUZA, FERNANDA PINELLA ARBEX e NILTON PÊSS.

Recurso nº : 130.754
Recorrente : ODONTOCLÍNICA NOVO HAMBURGO LTDA.

RELATÓRIO

ODONTOCLÍNICA NOVO HAMBURGO LTDA., Pessoa Jurídica de direito privado, já qualificada nos autos, não se conformando com a Decisão proferida pela 5ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre - RS, que julgou procedente em parte os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de IRPJ, IRRF, PIS, COFINS E CSSL, recorre a este Conselho de Contribuintes pretendendo seja reformado o Acórdão nº 370, de 29/01/2002, o qual foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/2000

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. EXISTÊNCIA DE FRAUDE. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação, não corre o prazo decadencial do direito de constituir o crédito relativo a tributos enquadrados na modalidade de lançamento por homologação. Fatos geradores não associados à omissão dolosa, cujos pagamentos foram realizados, são alcançados pela homologação tácita do § 4º do art. 150 do CTN.

DIREITO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO AOS ATOS DA SRF. Estão os julgadores das DRJ obrigados a observar o entendimento da SRF expresso em atos tributários (art. 7º, da Portaria MF nº 258, de 24 de agosto de 2001), por conseqüência não há espaço para discussão deste entendimento em sede de julgamentos naqueles órgãos.

ARBITRAMENTO. FALTA DE LIVRO CAIXA E/OU RAZÃO. Segue-se a disposição legal de apurar o imposto de renda pelo arbitramento da base de cálculo, quando o contribuinte, mesmo após sucessivas intimações, se declara incapaz de reconstituir os registros contábeis obrigatórios para a apuração do IRPJ pelo lucro presumido.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NOTA CALÇADA. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO PARA REDUZIR BASE DE



CÁLCULO. ALEGADA FRAUDE DE PREPOSTO. APLICAÇÃO DO ART. 123 DO CTN. A norma que define a responsabilidade tributária, como o art. 135 do CTN, não tem caráter de norma tributária, mas norma que atribui responsabilidade em decorrência de atos ilícitos. Trata-se de direito obrigacional, tomando caráter pessoal entre o sujeito passivo (empresa contribuinte) e o agente que, alegada, mas não comprovadamente, praticou a infração à lei (in casu, o contador). Nos termos do art. 123 do CTN, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento não podem ser opostas à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

NORMAS GERAIS. RETROATIVIDADE. Não há que se falar em aplicação retroativa benigna de norma definidora da forma de apuração do IRPJ, pois, embora onerosa, não é esta uma norma penal.

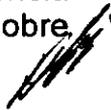
INCONSTITUCIONALIDADES. Quando o contribuinte entende-se prejudicado por lei vigente que increpa de inconstitucional ou inválida, só lhe resta a via do Poder Judiciário para reclamar seu pretense direito, pois falece competência à autoridade administrativa para apreciação da inconstitucionalidade de lei, restando-lhe apenas acatar e fazer cumprir seus ditames.

APURAÇÃO DO IRPJ. A existência - nas notas fiscais que serviram de base para apuração das receitas - de valores de IRRF a maior do que o declarado na DIRPJ, bem como de pagamentos realizados antes do início da ação fiscal, importam na exclusão destes excedentes quando da apuração do IRPJ dos respectivos períodos.

CSL. DECORRÊNCIA. APURAÇÃO. Deve-se afastar a exação dos valores de CSL apurados no lançamento para os quatro trimestres do ano-calendário de 1997, quando a DIRPJ relativa àquele período já declara os débitos, em iguais valores, e estes não foram considerados no auto de infração.

IRRF. As receitas omitidas implicam o lançamento realizado, excluídos os períodos atingidos pela decadência.

PIS. COFINS. CSL. Para estes tributos, sujeitos à decadência decenal, a apuração de receitas omitidas importa na exação sobre elas.



OMISSÃO DE RECEITA. MULTA AGRAVADA. Ocorrendo omissão de receitas com evidente intuito de fraude, aplicável a multa de 150%.

JUROS. Os juros legais aplicáveis aos tributos federais após o seu vencimento são os correspondentes à taxa Selic.

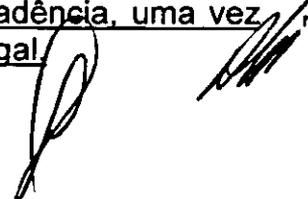
Lançamento procedente em Parte.”

O lançamento realizado teve como motivação os fatos descritos no Relatório da Ação Fiscal, fls. 1221 a 1237, parte integrante e inseparável dos autos de infração de fls. 1238 a 1297, em que, referindo-se ao instituto da decadência e defendendo o seu ponto de vista, após farta exposição argumentativa e jurisprudencial, assim concluiu a Autoridade atuante:

Cabe ressaltar que a despeito da discussão de haver ou não antecipação do pagamento, as últimas decisões do Conselho de Contribuintes têm considerado o lançamento de IRPJ como sendo pela modalidade de declaração. Assim sendo, o prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, considerando-se antecipado o termo inicial para a data da entrega da declaração de rendimentos, conforme reza o parágrafo único do referido artigo.

Assim, à luz de todas as ponderações acima elencadas, podemos concluir, finalmente, que a entrega da declaração de rendimentos estabelece termo inicial para o prazo decadencial dentro do qual a Fazenda Pública pode efetuar o lançamento do IRPJ, nos termos do artigo 711, do RIR/80 (art. 173, do CTN).

A pessoa jurídica ora atuada, por sua vez, entregou a sua DIRPJ referente ao ano-calendário de 1995 em 31/05/1996, conforme DIRPJ constante nos registros da Secretaria de Receita Federal anexa as fls. 1096 a 1098. Seguindo a atual corrente majoritária do Conselho de Contribuintes, quer se considere o lançamento como sendo por declaração ou por homologação, nesta data, portanto, iniciou-se a fluência do prazo decadencial de 5 anos dentro do qual a Fazenda Pública poderia efetuar o lançamento, previsto pelo inciso I do artigo 173, do CTN, e que se encerrará em 31/05/2001. Portanto, não se pode falar em extinção do crédito tributário por decadência, uma vez que o Fisco efetuou o lançamento dentro do prazo legal.



Quanto à **matéria tributária**, o relato traz os fatos descritos com clareza e detalhes assim discriminados:

4 - DAS INFRACOES CONSTATADAS

4.1 - OMISSÃO DE RECEITAS

4.1.1 - DAS DECLARAÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA RETIFICADORAS

A Fiscalizada apresentou declarações retificadoras para as Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica exercícios de 1996 e 1997 anos-calendário de 1995 e 1996, reduzindo os valores das suas receitas declaradas anteriormente, caracterizando assim, a **OMISSÃO DE RECEITAS** referentes aos dois períodos.

Esta **OMISSÃO DE RECEITAS** está demonstrada na planilha às folhas 1181 a 1195.

- Ressalta-se que a Fiscalizada apresentou as Declarações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, referentes aos anos-calendário de 1995 e 1996 (fls. 1096 a 1110) e posteriormente apresentou declarações retificadoras em duas oportunidades para cada exercício.

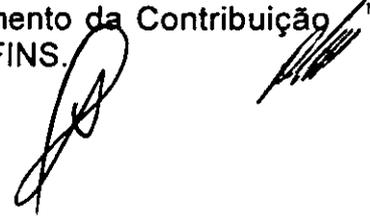
4.1.2 - DAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO CALÇADAS

Confrontando as primeiras vias das notas fiscais emitidas pela Fiscalizada (fls. 1016 a 1064) com as segundas vias (fls. 18 a 360) das mesmas notas fiscais, constatamos tratar-se efetivamente de "**notas fiscais calçadas**".

Tal prática ("**notas fiscais calçadas**") perdurou de janeiro a novembro de 1995 e somente em relação as notas fiscais emitidas para empresa Unimed Vale dos Sinos Soc Coop de Trabalho Médico Ltda conforme planilha às folhas 1181 e 1182.

Analisando as notas fiscais de serviço de n.ºs. 607, 608, 616, 617, 628, 629, 644, 649, 659, 662, 679, 680, 695, 697, 710, 713, 729, 732, 740, 745, 746, 754 e 761 emitidas pela Fiscalizada, constatamos a existência de "**nota fiscal calçada**" (primeira via da nota fiscal com valor superior ao constante das demais vias).

É importante ressaltar que, em decorrência do disposto na Lei nº 9.249/95, art. 24 e § 2º, a **omissão de receita** será considerada na determinação da base de cálculo para lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do PIS e da COFINS.



4.2 - DA FALTA DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E/OU LIVRO CAIXA

De acordo com o descrito no item dois acima, ficou comprovado que a Fiscalizada não possui escrituração contábil e nem Livro Caixa, referente aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000, onde a mesma também declara que não teria condições técnicas para a realização e composição dos mesmos.

Tendo em vista o exposto, efetuamos o arbitramento do seu lucro nos termos dos artigos 539 do RIR/94 e 530 do RIR/99, para os períodos acima referidos, pelo não cumprimento das determinações dos artigos 534 do RIR/94 e 527 do RIR/99.

Na apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica devido pelo Lucro Arbitrado, foram deduzidos os valores informados nas declarações entregues para os anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1998 e 1999.

Para o ano-calendário de 2000 foram deduzidos os valores do Imposto de Renda Retido na Fonte e os recolhidos conforme extrato de pagamentos efetuados (fls. 1203 a 1211).

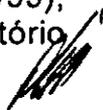
5 - DA APLICAÇÃO DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Através das circunstâncias inerentes aos fatos relatados no presente relatório, não se pode ter outro entendimento senão o **intuito doloso** da Fiscalizada em causar dano à Fazenda Nacional, pois, apresentou à Receita Federal declarações retificadoras para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nos anos-calendário de 1995 e 1996 reduzindo os valores das suas receitas anteriormente já declaradas. Tal conduta configura, em tese, crime contra a ordem tributária termos do artigo 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Sendo assim, efetuamos o lançamento de ofício relativo aos referidos períodos, com a multa de 150%, nos termos do artigo 957 do RIR/99, sem prejuízo da Representação Fiscal para fins penais protocolada sob número 11065.001116/2001-17.

6 - DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, efetuamos o presente lançamento de IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E SEUS REFLEXOS, relativo aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000, com base no artigo 926 do Decreto n.º 3000/99 (RIR/99), consubstanciado em Auto de Infração, do qual este Relatório constitui parte integrante e inseparável.



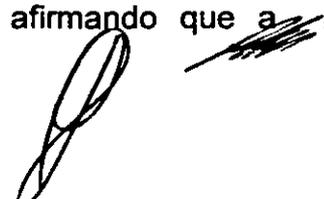
Os valores da Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, referente às diferenças da base de cálculo com base nas receitas apuradas, devidas e não declarados em DCTF e/ou não recolhidos a partir de janeiro de 1997, foram lançados através do Auto de Infração contido no processo protocolizado sob nº 11065.001117/2001-61.
(os grifos constam do original)

Destaque-se, ainda no relato da fiscalização, fls. 1221, o seguinte trecho: - *"a ação fiscal teve origem na análise do pedido de restituição de IRPJ, CSLL, COFINS e PIS, supostamente recolhidos a maior durante os anos-calendário de 1995 e 1996, protocolado sob o nº 11080.010590/98-11"*.

Cientificada da decisão, em 25/03/2002, AR às fls. 1477, a empresa, por meio de procurador devidamente instrumentado às fls. 1338, ingressou com recurso para este Conselho em 24/04/2002, conforme documento acostado às fls. 1418 a 1441, argumentando, em síntese:

Que deve ser examinado o tema da decadência, uma vez que é regulado por lei complementar, art. 173 do CTN, e não por ato administrativo – o RIR, para onde a Recorrida tenta deslocar a discussão e sobre o entendimento do SRF acerca da matéria. Assim também o embasamento em que busca afastar a decadência pela utilização de meios fraudulentos, uma vez que restou provado não ter se materializado referido ato.

Ainda, em relação à decadência, alega que a decisão confunde os institutos da decadência (direito material) e prescrição (direito processual), no que pertine à Seguridade Social, em se observando as disposições dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, sobre o que o Poder Judiciário, TRF 4ª Região e STJ, manifestou-se declarando a inconstitucionalidade do referido artigo 45. Ao mesmo tempo em que combate a tese da decadência do PIS amparada no Decreto-lei nº 2.052/1983, visto que a determinação do período de 10 anos para guarda de documentos não tem o condão de fixar prazo decadencial, nem de instituir obrigações de forma indireta, conclui afirmando que a



decadência em matéria de contribuições sociais se opera em cinco anos por ter natureza tributária, conforme decisões prolatadas pelo Poder Judiciário.

Quanto ao **mérito**, argüi que as **declarações retificadoras** foram **apresentadas por terceira pessoa**, provada por documento acostado ao presente recurso, afastando a possibilidade de tentar responsabilizar o(s) dirigente(s) e/ou mandatário(s) da Recorrente, que foram tão vítimas quanto o Fisco.

O arbitramento mostrou-se como excesso de exação, pois mantinha **contabilidade regular** e a fiscalização sequer investigou a movimentação financeira, não tendo apontado qualquer correlação entre os valores de faturamento, escrituração de valores por caixa ou bancos.

O arbitramento é um verdadeira violência que reflete o ânimo de castigar o contribuinte pelo erro que cometeu. Se este **admitiu a sonegação e confessou e quitou o débito** com os acréscimos legais cabíveis, os auditores, além de representarem para o fim de ação penal, ainda criaram o "monstro" do arbitramento.

Se a declaração foi apresentada pelo lucro presumido, aceita pela Receita Federal e a fiscalização aceita os valores pagos ou parcelados e os deduz do débito, como conciliar o arbitramento sobre valores já reconhecidos pelo contribuinte e pelo Fisco?

O **arbitramento** só se justifica se a escrituração for totalmente imprestável ou inadequada para apuração do lucro. Não se alegue a imprestabilidade ou a negativa da impugnante em regularizá-la, pois o prazo deferido pela fiscalização, **dez dias, foi o mesmo que impedir** a realização desta tarefa, o qual deveria ser mais elástico, tendo em vista o período de fiscalização. Complementando os seus argumentos com a transcrição de Acórdãos deste Conselho sobre o tema.

Em relação à **COFINS**, alega que encontra-se amparada pelo artigo 6º, da Lei Complementar nº 70/1991, visto que sua atividade corresponde à prestação dos

serviços de odontologia por parte de profissionais no exercício regular de suas atividades, com registros no órgão de classe, o CRO, não desnaturando a atividade o fato de seus atos constitutivos estarem arquivados na Junta Comercial e não no Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Inclusive, não dependendo de reconhecimento de decisões por parte da Suprema Corte por ser profissão regulamentada, desnecessitando desse tipo de reconhecimento.

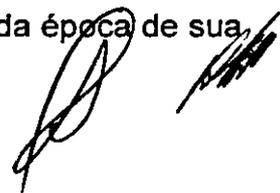
Sobre o **IRRF**, alega que poderá ser operada a retroatividade para beneficiar o contribuinte (retroatividade benigna da revogação da legislação - art. 43 da Lei nº 8.541/92 revogado pela Lei nº 9.249/95), visto haver previsão no art. 106 do CTN e art. 5º da CF.

No que diz respeito à aplicação da **multa de ofício**, nos casos de existência de dolo na ação do contribuinte, argumenta que essas não poderão perder de vista os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Trouxe argumentos voltados para a **Contribuição Social sobre o Lucro**, destacando que os Auditores-Fiscais aplicaram a alíquota sobre o valor tributável ao invés de referenciar o lucro, fazendo demonstrar valores ao longo de todo o período abrangido pelo lançamento.

Alega que para a contribuição cabem os argumentos expendidos em relação ao IRPJ e, por se tratar de declaração inexata e de lucro presumido, é despropositada a invocação dos dispositivos legais que embasaram o lançamento, Lei nº 8.541/92 e 9.064/95, pois carregam a evidência da **inconstitucionalidade**, vez que ofendem o art. 146, III, "a", da CF/88, que, como leis ordinárias definem **nova base de cálculo para o Imposto de Renda**.

Alega que a jurisprudência vem admitindo que, com a revogação daqueles dispositivos, não mais se lhe empreste efeito, mesmo para fatos geradores da época de sua



vigência. É que a imposição inconstitucional daqueles artigos exsurgia como verdadeira punição, devendo ser aplicada a lei mais benéfica ao contribuinte, pelo princípio da retroatividade benigna.

Faz referência a **pagamentos realizados** a título de Contribuição Social sobre o Lucro por cobrança da PGFN, para alguns meses de 1996 e 1997; pagamentos de valores que constavam em aberto junto ao Setor de Arrecadação para alguns meses de 1998, os quais deverão ser abatidos do lançamento, inclusive aqueles valores já recolhidos decorrentes da infração denominada "emissão de notas calçadas".

Quanto aos **juros**, argumenta que a **taxa Selic** não se presta para esse fim, por ser seu cálculo originário de uma união de diversas moedas.

Após reiterar o pedido para exame e imputação de pagamento aos débitos da presente discussão, com diligência da DRF para comprovar o efetivo pagamento, requer seja desconstituído o crédito tributário e expressamente apreciados os seus questionamentos.

Veio o processo à apreciação deste Colegiado instruído com o despacho de fls. 1480, que testifica ter sido formalizado o processo de arrolamento de bens sob o nº 11065.002259/2002-27.

É o Relatório



VOTO VENCIDO

Conselheiro ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA, Relator

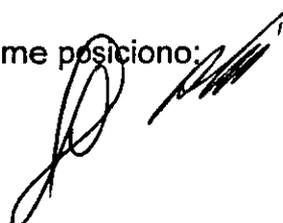
O recurso preenche os requisitos legais de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Inicialmente há de ser feita uma rápida análise dos fatos encontrados nos autos, os quais, pelas circunstâncias especiais que os envolvem, repercutem no entendimento abaixo determinado.

A ação fiscal geradora dos autos de infração decorreu de pedido de restituição de IRPJ e Contribuições, em consequência da apresentação de declarações retificadoras relativas aos períodos-base de 1995 e 1996, tendo sido constatado que estas apresentavam diminuição de receita em relação à declaração originalmente apresentada, o que provocou a lavratura de diversas intimações e a obtenção de informações junto a empresas que indicaram por meio de DIRF ter mantido operações com a ora Recorrente, sendo constatado que as receitas haviam sido declaradas a menor naquelas retificadoras, além de ter sido provado o cometimento de ilícito tributário denominado "nota calçada", fato confessado pela própria empresa. Sabendo-se, também, que os valores apurados e que foram apresentados à empresa pela fiscalização tiveram a sua concordância, ao tempo em que, em respostas às intimações para a apresentação de escrita contábil e/ou livro caixa, declarou não possuir Livro Caixa por não haver orientação à sua escrituração e por ser empresa familiar com tributação pelo lucro presumido, e que a escrituração do Livro Caixa não foi feita na época devida, não tendo mais condições para a sua realização.

Feitos estes destaques, passo a analisar o pleito.

Em relação à **preliminar de decadência**, assim me posiciono:



Apesar de entender os argumentos em que se baseia a tese da defesa, de que o lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica se opera por homologação (e por extensão os lançamentos reflexivos), a justificar a alegação de decadência sob análise, é igualmente incontestado a ausência de pacificação da matéria no âmbito deste Colegiado.

Particularmente me filio, com a devida vênia de meus pares que abraçam a tese argüida pela defesa, à corrente que permanece com o entendimento de que o fato de a legislação de regência do tributo determinar o seu recolhimento ao longo do ano-calendário correspondente, tais pagamentos, se houver, referem-se a uma antecipação do montante apurado na declaração de rendimentos anual, apropriadamente denominada de *ajuste*, cujo resultado, condiciona o recolhimento de diferença de tributo a complementar o nela quantificado, ou a restituição de valor recolhido a maior, em relação ao mesmo período.

Se há a necessidade de se ajustar os pagamentos anteriormente efetuados pelo sujeito passivo, ao imposto apurado na declaração, resta patente a ausência de definitividade daqueles, constituindo-se pois, em meras antecipações, em relação ao imposto efetivamente devido, que pode até inexistir, no caso de apuração de prejuízos fiscais no período (ou de base de cálculo negativa da contribuição social), a determinar a devolução do montante recolhido; portanto, tais regras não se ajustam à previsão do artigo 150, do CTN, sendo reguladas, por exclusão, pelas normas contidas no artigo 173, especialmente o Parágrafo Único, do mesmo diploma legal.

Mesmo adotando a tese de lançamento por homologação do Imposto de renda da pessoa jurídica, a posição que defendo é no sentido de que o termo inicial do prazo decadencial é a data da entrega tempestiva da declaração de rendimentos (ou, se com atraso, a da entrega efetuada dentro do próprio exercício), por configurar esta, a data em que a administração tributária tomou conhecimento dos atos praticados pelo sujeito passivo, concernentes à apuração do tributo devido e dos pagamentos efetuados, para fins de homologação do procedimento.

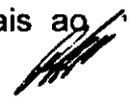


Há de se enfatizar que, é a declaração prestada o ponto de partida ao conhecimento pela Administração Tributária de todos os elementos da atividade de lançamento exercida pelo contribuinte. Note-se que, mesmo com a introdução das bases correntes, ou seja, os pagamentos mensais, a declaração ainda é aquele elemento que, levado ao poder público, é capaz de lhe proporcionar meios ao batimento entre o volume recolhido ou a recolher com os valores efetivamente devidos, e informar as matérias e bases à sua determinação.

Ora, se de início, as informações constantes da declaração pressupõem ser corretos os valores recolhidos e as bases que o sustentam, só se terá conhecimento de qualquer irregularidade porventura o contribuinte seja alvo de procedimento fiscal. Significando dizer que, caso seja constituído algum crédito tributário, de ofício, a sua declaração não terá contemplado a totalidade das suas operações. E mesmo assim, o ponto de partida ainda seria aquele documento. Razão por que, enquanto perdurar a característica de que se reveste a declaração das pessoas jurídicas, ou seja, de demonstrar as bases de apuração, cálculo e determinação dos tributos e contribuições devidos, recolhidos e a recolher, além dos possíveis e prováveis ajustes que nela se processariam no encerramento do ano-calendário, não se tem como ignorá-la e tentar retirar-lhe essa importância.

E no bojo desta celeuma, qualquer manifestação do fisco na busca da verdade material que implique em lançamento de ofício, quando tem como norte a data de entrega da declaração para a contagem do prazo fatal, sofre ataques de todos os matizes, principalmente daqueles que defendem a decadência pura e simples pelo decurso do prazo de cinco anos a contar da data de ocorrência do fato gerador, escudando-se no art. 150, § 4º, do CTN.

Entretanto, sem pressa e afogadilho, devemos nos deter ao exame mais aprofundado, não de um artigo somente, daquela norma de escalão superior mas, do conjunto de dispositivos que regulam, orientam e dão os contornos legais e gerais ao lançamento.



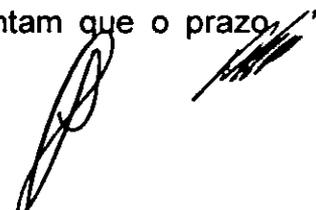
Assim, encontramos no CTN, mais especificamente nos arts. 147, 149 e 150, mandamentos ali insculpidos que definem as modalidades de lançamento: por declaração, de ofício e por homologação. Este último freqüentemente denominado pelos estudiosos de autolançamento.

Partindo destes referenciais e as circunstâncias que hoje povoam os ritos próprios para o cumprimento das obrigações na área de Imposto de Renda das pessoas jurídicas e as Contribuições ao Pis, Cofins e a incidente sobre o Lucro, defendem alguns, ser as duas últimas modalidades as que hoje se adequam às normas tributárias vigentes, eis que, segundo dizem, a declaração passou a ser meramente informativa.

Com isso, a modalidade de lançamento por homologação ganhou destaque nos meios acadêmicos, nas lides administrativas e judiciais, porquanto a tese que passou a ser defendida destaca que o termo inicial da contagem do prazo decadencial deixou de ser aquele correspondente à data da entrega da declaração de rendimento, passando a ser a data de ocorrência do fato gerador da obrigação, aos auspícios do artigo 150, § 4º, do CTN.

Analisando-se o caput do referido artigo, tem-se em destaque a expressão “*... atividade assim exercida pelo obrigado...*”, a qual denota ser esta atividade o dever do obrigado de determinar todos os elementos essenciais do lançamento, eis que passou a ser ato do sujeito passivo: verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a base de cálculo, aplicar a alíquota estabelecida em lei, obter o montante devido e efetuar o pagamento no prazo legal. Não há outra interpretação a ser dada ao dispositivo.

Não tendo o Fisco, conhecimento prévio do fato gerador, não lhe sendo possível determinar todos os demais elementos essenciais ao lançamento, muitos pagamento são efetuados e, em muitas vezes, no confronto posterior entre as bases de cálculo efetivas e aplicação de alíquotas, verifica-se a existência de distorções. E aí reside o ponto fundamental de muitas batalhas, porquanto grandes estudiosos, defendendo o conceito de lançamento por homologação ou autolançamento, argumentam que o prazo



decadencial foi iniciado na data de ocorrência do fato gerador, arraigados que estão na premissa básica do parágrafo quarto do artigo 150, do CTN.

Entretanto, temos que analisar os seus exatos termos. E a sua tradução não é tão misteriosa assim. Basta que atentemos para o artigo 142, do CTN, que nos informa os elementos que devem compor o lançamento, o qual, combinado com os termos do artigo 150, caput, dão a certeza de que os elementos necessários ao lançamento devem ser determinados pelo sujeito passivo, culminado com a liquidação do crédito tributário.

Ora, se o sujeito passivo, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a obrigação principal e o crédito dela decorrente foi devidamente pago, claro estará que o lançamento, a *atividade assim exercida*, foi realizada na conformidade da lei.

Observando-se, entretanto, pelo lado inverso, de quem tem conhecimento apenas do valor pago (termo final do lançamento), no caso o Poder Público, restar-lhe-á como elemento de segurança apenas e tão somente o montante recolhido e, em razão da modalidade de tributação (Lucro Real, Presumido ou Arbitrado), saberá a alíquota. Com isso, ao fisco restará a suposição de que o sujeito passivo, agindo corretamente, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou uma base de cálculo, aplicou a alíquota correspondente, calculou o montante devido e **recolheu o crédito competente àquela obrigação**, diga-se, apurada por cálculo matemático e não por conhecimento dos fatos

Ora, como diz o próprio texto legal, o que é homologado é a atividade, que compreende a determinação de todos os elementos essenciais ao lançamento e não apenas o pagamento de um crédito. Este é o termo final.

Senão vejamos o que diz o art. 150, caput, do CTN:

Art. 150 (Lançamento por homologação) O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao



sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, **tomando conhecimento da atividade** assim exercida pelo obrigado, expressamente **a homologa**. (grifei).

Veja-se que o texto legal claramente menciona a *atividade*, definindo no final, pelo demonstrativo "a", que a homologação relaciona-se à **atividade de lançamento** e não particularmente ao pagamento. Significa dizer que, a tese da homologação de pagamento é espancada pelo próprio artigo de que se valem os seus defensores.

Prosseguindo. Pelos cálculos efetuados, numa proporção matemática simples, verifica-se a base de cálculo do tributo ou contribuição que corresponderia àquele crédito e, obviamente, que este mesmo crédito estará extinto. Entretanto não se saberá com exatidão se a obrigação foi satisfeita em sua totalidade.

O que dizer, então, de uma obrigação que deixou de ser informada e o crédito tributário correspondente não satisfeito? Quando o artigo 113, do CTN, reza que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Se o crédito não foi pago a obrigação continuará a existir, eis que existente o fato gerador.

Destaque-se, pois, que não poderá haver extinção de um crédito para o qual não houve pagamento, haja vista que a **obrigação** surgida com o fato gerador **não foi extinta juntamente com aquele crédito** que deveria ter sido informado ao Poder Tributante e, obviamente, pago. O fato gerador aconteceu e a obrigação permanece. Conseqüentemente, o caminho a ser trilhado será unicamente o do lançamento de ofício, e como tal, reger-se-á pelas disposições vazadas no artigo 173, Inciso I, do CTN, porquanto, como frisado anteriormente, persiste a obrigação principal, cujo crédito sequer foi constituído ou informado.



Como reforço, observe-se que o artigo 139, do CTN, prescreve que o **crédito tributário decorre da obrigação principal** e tem a mesma natureza desta. Além do que o artigo 141, do mesmo Diploma Legal, determina que somente se extingue o **crédito tributário regularmente constituído**, determinando, ainda, que a sua efetivação não pode ser dispensada nos casos ali não previstos.

Pelo exposto, em síntese argumentativa em relação aos parâmetros da presente discussão, entendo que o prazo decadencial terá início, não na data de ocorrência do fato gerador, mas na data da entrega da declaração, pela inteligência do artigo 173, inciso I, combinado com o Parágrafo Único do artigo, do Código Tributário Nacional, pela antecipação do termo inicial provocada pela sua entrega, por ser o pensamento que mais se coaduna aos termos legais direcionados ao caso concreto.

Aplicando-se por inteiro, com os contornos exibidos pelo caso sob análise, o entendimento de que, considerado o lançamento por declaração ou por homologação, o ponto inicial da contagem do prazo fatal será a data da entrega tempestiva da declaração ou, se com atraso, a data de entrega dentro do próprio exercício, salvo se a entrega ocorrer a partir do exercício seguinte a que se referir.

No caso presente, a entrega da declaração de rendimentos se deu em 31/05/1996, tendo os autos de infração sido cientificados ao contribuinte em 16/05/2001, configurando um interregno inferior a cinco anos, entre as duas datas, o que afasta a aplicação da hipótese de impedimento de manifestação do Poder Tributante sob qualquer ângulo, para qualquer tributo ou contribuição, tornando os demais pontos de discussão acerca do tema meramente como exercício de argumentação.

Por outro prisma, em se observando a acusação fiscal de ocorrência de ação dolosa, denominada de "NOTA CALÇADA", e pela apresentação de declarações retificadoras com redução de receita sobre as quais se fez pedido de restituição, há de se fazer alguns destaques:

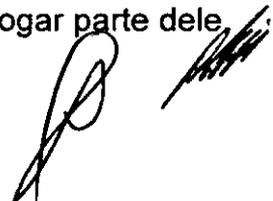


Por Primeiro ressalte-se o fato de que, conforme demonstrado pelo documentário acostado aos autos, primeiras e segundas vias das Notas Fiscais, fls. 18 a 360 e fls. 1016 a 1064, a prática ilegal foi devidamente comprovada e, segundo, a ação dolosa foi confessada pela empresa em suas peças impugnatória e recursal, impondo uma outra leitura ao texto legal e, conseqüentemente, outra tradução.

No que se refere às declarações retificadoras, vê-se que os argumentos da Recorrente não se mantêm de pé, conspurcados que estão pelas suas próprias ações. Senão vejamos.

Diz a Recorrente que desconhecia as retificações. Que estas foram feitas por terceira pessoa. Entretanto, encontramos nos autos, fls. 979 a 982, duas declarações retificadoras assinadas pela representante legal da empresa, Sra, Daglê Maria S. M. G. Antunes de Figueiredo, cujas cópias foram entregues pela empresa à fiscalização em 11/04/2001. Uma relativa ao período-base de 1995, protocolizada em 02/12/98 e a outra relativa ao período-base de 1996, protocolizada em 25/11/98. Logo, o alegado desconhecimento dos fatos não lhe traz nenhum atenuante, eis que provada a sua total ciência das alterações em sua declaração e das conseqüências por elas produzidas. Além do que, em sua impugnação, expressamente declarou que requereu fossem retificadas as declarações com finalidade de sanar a infração relativa às notas fiscais "calçadas".

Tendo-se em mente o disposto no artigo 142 do CTN, há de se ver que o lançamento é uno e se reporta a uma figura denominada "fato gerador", que se reveste da mesma característica de unicidade. Se assim o é, uno pela sua natureza jurídica e pela impossibilidade do seu fracionamento, torna-se mais do que óbvio que a manipulação dolosa do crédito tributário correspondente a uma obrigação nascida por força de lei, torna o "lançamento" maculado na sua origem. Conseqüentemente, não poderá usufruir da prerrogativa legal de lançamento bom a ser homologado. E se não é bom, se contaminado por "**pecado original**", todos os valores relativos à base de cálculo terão que ser revistos e determinado o verdadeiro *quantum* devido, não se cogitando, pois, de homologar parte dele,

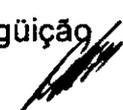


pois, como visto anteriormente, homologa-se o lançamento, uno e indivisível, e não o pagamento, mormente quando procedimento vicioso tentou afastar do Fisco o conhecimento do verdadeiro montante da obrigação.

Justamente, por isso, é que se aplica aos casos de dolo, fraude, ou simulação, as disposições do § 4º, do artigo 150, da Lei nº 5.172/66 (CTN). Ou seja, afasta-se a possibilidade de homologação do lançamento e da definitividade de extinção do crédito quando constatada a ocorrência de uma das situações elencadas no Parágrafo, no caso o dolo. Quando, então abandona-se o prazo de cinco anos contados da data de entrega da declaração, por não mais correr prazo de homologação e, conseqüentemente, de decadência. E em sendo assim, para os períodos de apuração em que ocorrida a fraude, há de ser observada a impossibilidade de homologação de lançamento, ainda que pagamentos tenham ocorrido, eis que a obrigação nascida do fato gerador não foi totalizada pelo crédito tributário levado ao conhecimento do Poder Tributante, em razão de dolo e, por isso mesmo, por mostrar-se contaminado e incompleto, não se pode homologar lançamento vicioso e fracionado, aí incluídos o IRPJ e os seus decorrentes.

Por tais razões, voto no sentido de rejeitar todas as preliminares de decadência argüida pela defesa.

Destaque-se, entretanto, que a Primeira Instância, por ter posicionamento divergente ao aqui esposado, considerou como lançamentos homologados os valores não associados à omissão dolosa, referentes aos períodos de apuração de janeiro de 1995 a abril de 1996, por entender ser a data do fato gerador a inicial da contagem do prazo decadencial, afastando os valores declarados que tiveram critério de apuração errado, ou seja, lucro presumido sem escrituração obrigatória. Além de proceder correções nos cálculos de apuração do IRPJ produzidos pela fiscalização para os períodos-base de 1995 a 1998. Destacando ter excluído valores relativos à CSSL do ano-base de 1997 por terem sido declarados, excluído IRRF sobre o lucro arbitrado do ano-base de 1995 sob a argüição de decadência.



Sobre a mesma temática de **decadência**, agora em relação às **contribuições sociais**, os argumentos de recurso têm em foco a não aplicabilidade dos dispositivos legais que tratam especificamente sobre o direito da Seguridade Social em apurar e exigir créditos.

Lembrando que, pelas ações dolosas já fartamente demonstradas, tal instituto perdeu a sua eficácia, apenas por amor ao debate analiso as sua arguições.

Ao seu dizer, teríamos que ignorar a Lei nº 8.212/91, que dá os exatos contornos no trato das contribuições à seguridade social, assim também o Decreto-lei nº 2.052/83. Em sendo assim, seu arrazoado centra-se em questões de direito, situados que estão no campo das discussões sobre a inaplicabilidade de diplomas legais em plena vigência.

Sobre essa matéria, por reiteradas vezes, manifestou-se o Conselho de contribuintes, justamente negando a admissibilidade de argumentos que sobre ela tratarem, eis que a autoridade administrativa não tem competência para decidir sobre a constitucionalidade e legalidade de leis e o contencioso administrativo não é o foro próprio para discussões dessa natureza, haja vista que a apreciação e a decisão de questões que versarem sobre a constitucionalidade e legalidade dos atos legais é de competência privativa do Poder Judiciário.

Dispõe o texto legal, Lei nº 8.212/91, sob a tutela do § 4º do artigo 150, do CTN:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

Por sua vez, dispõe o Decreto-lei nº 2.052, de 1983.



Art. 3º - Os contribuintes que não conservarem, pelo prazo de dez anos a partir da data fixada para o recolhimento, os documentos comprobatórios dos pagamentos efetuados e da base de cálculo das contribuições, ficam sujeitos ao pagamento das parcelas devidas, calculadas sobre a receita média mensal do ano anterior, deflacionada com base nos índices de variação da Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, sem prejuízo dos acréscimos e demais cominações previstos neste Decreto-lei.

A posição em que se pretendeu albergado o recorrente não encontra guarida no nosso ordenamento jurídico, porquanto estar-se-ia tomando decisões frontalmente contrárias à Lei e desprezando letra viva que regula a questão temporal de manifestação do Poder Público em se tratando de Seguridade Social..

E neste particular, tanto a Autoridade Lançadora quanto as Julgadoras se houveram nos exatos termos da lei, eis que, ao seu chamamento (da lei), fizeram cumprir os mandamentos nela insculpidos. Logo, outro posicionamento não poderia ser adotado, porquanto vigentes dispositivos legais que determinam a vereda a ser trilhada pelas autoridades administrativas.

Eis aí o ponto central da divergência. Enquanto a legislação reguladora determina o procedimento a ser adotado pela autoridade tributária e esta o faz nos moldes daquele mandamento, o arrazoado se contrapõe ao texto legal. Negar a aplicação daqueles dispositivos constantes da Decisão guerreada, na situação aqui elencada, restariam, pois, inócuos totalmente os seus efeitos e implicaria mutilar as próprias normas.

O Poder Judiciário, em sua Instância Maior, não se manifestou contrariamente a aplicação dos dispositivos que dão sustentação à posição assumida pela Decisão Administrativa. Não havendo, portanto, nenhuma possibilidade de admissão dos argumentos de defesa no sentido de considerar decaído o direito da Fazenda Pública em constituir os créditos correspondentes à CSSL, à COFINS e ao PIS por meio de lançamento de ofício



A Constituição Federal em vigor, atribui ao Supremo Tribunal Federal a última e derradeira palavra sobre a constitucionalidade ou não de lei, interpretando o texto legal e confrontando-o com a constituição.

Não tendo conhecimento de que, até o momento, a lei que fixou em dez (10) anos o lapso temporal para a Seguridade Social apurar e constituir os seus créditos tenha sido reconhecida como inconstitucional pelo Poder competente, perfeita é a sua aplicação, razão suficiente para ser reconhecida como válida e produtora de efeitos. Especialmente se amparada em dispositivo do CTN, art. 150, § 4º, que faz delimitado o tempo à atuação da Fazenda Pública se inexistente previsão legal específica. Repercutindo no acolhimento das disposições da Lei nº 8.212/91 e do Decreto-lei nº 2.052/83.

E, como é cediço, em matéria de direito administrativo, presumem-se constitucionais todas as normas emanadas dos Poderes Legislativo e Executivo, eis que em sede administrativa somente é dado a apreciação de inconstitucionalidade ou ilegalidade após a consagração pelo plenário do STJ ou STF (art. 97, 102, III "a" e "b" da CF/88).

É de se concluir que, estando o julgamento administrativo estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade, não poderia negar os efeitos de lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Sobremais, ainda que sucumbisse a presente arguição, específica às contribuições sociais, não estariam afastadas as exigências visto que, conforme exposição anterior a respeito de decadência, dentro de um conceito geral, ainda não fora atingido o prazo legal de cinco anos. O que, de qualquer forma, afasta a pretensão da Recorrente.

Quanto ao **mérito**, analiso os argumentos de defesa, considerando, inclusive, fatos já demonstrados quando da apreciação de preliminar.



As razões do lançamento tiveram por base as ilegais modificações da receita declarada pela apresentação de declarações retificadoras e também pela constatação de omissão dolosa de receita pela prática da chamada “nota calçada”. Já o arbitramento do lucro se fez em razão de não ter sido apresentada a escrituração mínima necessária para a Pessoa Jurídica optante pela tributação com base no Lucro Presumido, mesmo após intimada.

Tais indicações já revelam, por si sós, que os argumentos em contraposição aos enunciados estampados no Relatório Fiscal, motivadores da exação e do arbitramento do lucro, são absolutamente frágeis e possuem uma pesada carga de inconsistência e de protelação, visto que a ação dolosa de “nota calçada” detectada foi confessada; as declarações retificadoras, repise-se, reduzindo receita, foram apresentadas pela representante legal da empresa e declaradas a razões de sua feitura; a alegada contabilidade regular inexistente, sequer o Livro Caixa foi escriturado.

Ora, se os elementos de escrituração mínimos requeridos pela norma legal aos optantes pelo lucro presumido não eram de domínio da empresa, não restou alternativa outra à Auditoria Fiscal que não fosse o arbitramento do lucro. De pouco adiantando maior elasticidade ao prazo concedido pela fiscalização quando a própria empresa, após competente intimação, revelou não ter Livro Caixa escriturado e que não tinha condições técnicas de fazê-lo. Logo, ante o não cumprimento às determinações legais específicas à modalidade de apuração do lucro tributável apresentado na declaração e nos pagamentos efetuados, implicou, inapelavelmente, na forma de tributação pelo lucro arbitrado, por ser esta a única via legal.

Os valores que alega recolhidos, relacionados às infrações apontadas, não podem ser afastados do campo da incidência tributária, eis que realizados após o início da ação fiscal, inclusive calculados como se lucro presumido fosse, os quais só produzirão os efeitos legais no momento de execução do Acórdão produzido por esta Quinta Câmara,

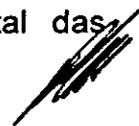


quando, então, serão levados ao confronto com os seus débitos tributários e verificada, inclusive, a feitura dos cálculos.

Não afetando, também, o resultado da presente análise o fato de ter o contador da empresa ou pessoa a ele ligada, ludibriado a sua boa-fé no que diz respeito ao recolhimento dos tributos. Esta questão não pode interferir na relação Fisco/Contribuinte estabelecida pela lei tributária, a qual não pode ser superada por convenções particulares, a teor do art. 123 do CTN. Tampouco afasta a responsabilidade pela infração, ainda que esta tenha sido praticada por empregado ou preposto do sujeito passivo, na conformidade do art. 136 do CTN, mormente se não caracterizada hipótese prevista do artigo 137, da Lei nº 5.172/66, capaz de determinar responsabilidade de terceiro ao caso concreto. No caso, a prática dolosa da "nota calçada", ainda que confessada e recolhidos os tributos, não perde a sua tipicidade e tampouco afasta as conseqüências punitivas de ordem tributária, porquanto realizados após o início de procedimento, não se coadunado ao disposto no artigo 138 do CTN.

Pelo que foi apresentado, tem-se, com clareza solar, que a argumentação de declaração inexata não se aplica ao caso sob exame e nos leva a concluir ser, não só cabível, mas também, necessário, o arbitramento do lucro, quando inexistente a escrituração mínima necessária a sustentar a opção da pessoa jurídica pela tributação com base no lucro presumido. Assim também o lançamento tributário a exigir o crédito da Fazenda Pública acrescido da multa de ofício no patamar de 150% quando constatado que a apresentação de declarações retificadoras teve por objetivo a redução ilegal das receitas anteriormente declaradas e provada a omissão dolosa de receita pela utilização de "nota calçada".

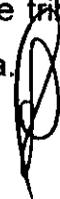
Em sendo assim, e considerando que os valores declarados e aqueles considerados já homologados pela Primeira Instância foram afastados do total das exigências, as alegações recursais não hão de produzir efeitos.



No que se refere à **COFINS**, especialmente sob a ótica formada pela LC 70/91, art. 6º, Inciso II, é de ser observado o disposto no artigo 56, da Lei nº 9.430/96, sobre cuja temática a Primeira Instância manifestou-se rebatendo os argumentos de invalidade jurídica direcionados à Lei nº 9.430/96 e ao Parecer Normativo CST nº 3/94, eis que disciplinadores de benefício fiscal direcionados às sociedades civis de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Ademais, conforme detalhadamente foi exposto no Acórdão hostilizado, a Recorrente, ao tempo da ação fiscal, possuía como objeto social a comercialização de materiais dentários, equipamentos odontológicos, serviços técnicos de próteses, assistência médica odontológica e representações atinentes ao ramo, conforme indica o Contrato Social acostado às fls. 08 a 11; vindo a sofrer modificação por meio da alteração contratual de fls. 15 a 17, registrada na Junta Comercial do Rio Grande do Sul em 27/01/2001, quando, e só então, o objeto social passou a ser a prestação de serviços odontológicos, serviços técnicos de próteses e perícias odontológicas. Não se alinhando à finalidade requerida pela norma legal.

A argumentação voltada ao **IRRF** e à **retroatividade benigna de lei**, em razão de revogação de dispositivo legal que disciplinava a apuração de base imponible, no caso o art. 43 da Lei nº 8.541/92, revogado pela Lei nº 9.249/95, não merece prosperar, visto que se contrapõe à norma de escalão superior a orientar o instituo, eis que, na conformidade do art. 106, do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso: quando seja expressamente interpretativa e, tratando-se de ato não definitivamente julgado: quando deixe de defini-lo como infração; quando deixe de ser contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; ou ainda, quando comine ao ato ou fato pena menos severa que a então prevista.



No caso concreto, o que temos são modificações produzidas na determinação da base de cálculo da exigência, onde dispositivos legais posteriores determinaram nova forma de apuração do imposto, não se confundindo com atos ou fatos pendentes de julgamento ou de aplicação de penalidade.

Quanto aos argumentos voltados à inconstitucionalidade de legislação ordinária regularmente posta no nosso ordenamento jurídico, que embasou o lançamento, cujos dispositivos proporcionaram novos indicadores à determinação da base de cálculo do IRPJ e do IRRF, estes, sequer, devem ser apreciados em julgamento administrativo por competir tal atribuição, com exclusividade, ao Poder Judiciário (CF, artigo 102, I, "a", e III, "b").

Coerentemente com esta posição, tem-se consolidado nos tribunais administrativos o entendimento de que não lhes cabe analisar a matéria, a menos que já exista manifestação do Supremo Tribunal Federal, uniformizando-a, o que não é o caso dos autos.

Ainda nesta mesma linha, o Poder Executivo editou o Decreto nº 2.346, de 10/10/1997, o qual, em seu artigo 4º, parágrafo único, determina aos órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, que afastem a aplicação de lei, tratado ou ato normativo federal, desde que declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Ademais, o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, veda, expressamente, aos seus membros, a faculdade de afastar a aplicação de lei em vigor, com a mesma ressalva acima, conforme dispõe o seu artigo 22A, introduzido pela Portaria MF nº 103, de 23 de abril de 2002.

Pelo que rejeito os argumentos de recurso em razão de dissonantes à ordem legal.



No que se refere à **multa de ofício**, vimos que o lançamento teve como base de cálculo o lucro arbitrado e este decorreu da inexistência de documentário a sustentar a opção de lucro presumido indicada pela empresa, além das infrações apontadas pela redução indevida de receita e omissão dolosa de receita por uso de nota fiscal "calçada".

Este breve resumo serve para nos posicionar e enxergar o espectro a envolver o lançamento e, de acordo com os dispositivos enumerados nos autos de infração, perceber que a multa exigida pela legislação aos casos de dolo, fraude e simulação é de 150%. Aplicando-se aos casos de tomada incorreta de base de cálculo pelo contribuinte, no caso, lucro presumido quando deveria ser arbitrado, a multa de 75%. No que refoge ao julgamento administrativo a apreciação de argumentos voltados à temática da razoabilidade e proporcionalidade, visto que esta decorre da discussão do alcance da norma punitiva no âmbito tributário, prerrogativa de competência exclusiva do Poder Judiciário, conforme frisado em item precedente acerca da aplicação e constitucionalidade de diplomas legais.

Pelo que há de se concluir que as situações descritas pela fiscalização, já fartamente dissecadas ao longo desta exposição, denotam a deliberada intenção da autuada em subtrair tributos, mediante expedientes ilegítimos, a justificar a exasperação da multa de lançamento de ofício, nos termos do artigo 44, inciso II, da Lei n° 9.430/1996.

Relativamente aos **pagamentos efetuados**, que diz a Recorrente ter ligação com as exigências formalizadas nos autos de infração, repito aqui o que antes já declinei, no sentido de que tais valores não podem ser afastados do campo da incidência tributária, eis que realizados após o início da ação fiscal, inclusive calculados como se lucro presumido fosse, os quais só produzirão os efeitos legais no momento de execução do Acórdão produzido por esta Quinta Câmara, quando, e só então, pela imputação pretendida, serão levados ao confronto com os seus débitos tributários e verificada, inclusive, a feitura dos cálculos.



Quanto aos argumentos voltados à ocorrência de erro de **cálculo da CSSL**, diz a Recorrente ter sido utilizado como base de cálculo o valor da receita e não o lucro. Vê-se, mais uma vez, a impropriedade da argumentação, pois, pela rápida observação dos demonstrativos de apuração, para a modalidade de lucro arbitrado, a base de cálculo da contribuição corresponde a um percentual aplicado sobre a receita, sobre cujo resultado é aplicada a alíquota correspondente. Não se cogitando, assim, ter havido o alegado erro, sobremais se a legislação específica à espécie impõe seja esta a forma de apuração.

Já com relação aos juros exigidos com base na **Taxa Selic**, os argumentos de defesa repetem a mesma cantilena de outros temas, ou seja, de não aplicação por estar fundada em dispositivos legais contrários à Constituição Federal e ao CTN, o que nos faz repisar, também, os mesmos argumentos despendidos em relação à competência para examinar questões relativas à legalidade, constitucionalidade e aplicação de dispositivos legais vigentes.

Restando, em consequência, como insuperáveis, também, os lançamentos reflexivos de PIS, COFINS, CSLL e IRRF, eis que a matéria tributável que dá suporte ao IRPJ também o faz em relação aos lançamentos decorrentes, considerando a íntima relação de causa efeito que o vincula aos demais.

Em conclusão, considerando todo o exposto e tudo mais que do processo consta, voto no sentido de Rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso.

ÁLVARO BARROS BARBOSA LIMA



VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS PASSUELLO, Relator designado

Atento aos argumentos da recorrente e ao conteúdo declinado no substancioso voto do Ilustre Relator, Dr. Álvaro Barros Barbosa Lima, manifesto minha posição, divergente daquela esposada pelo Ilustre Relator, apenas no que respeita à aplicação do instituto da decadência.

Minha posição é conhecida em toda sua extensão, mercê dos votos que tenho proferido acerca do assunto.

Como bem posto no voto vencido, é sempre oportuna a lembrança de que a aplicação do instituto da decadência vem encontrando uma progressiva construção jurisprudencial que, mercê da complexidade do assunto, comporta interpretações divergentes e se alinham diversificadas visões dos efeitos jurídicos a ele inerentes.

E, longe de obter unanimidade, as posições dominantes se movem apoiadas em maiorias e ao longo de aperfeiçoamento lógico lento e nem sempre totalmente seguro.

Tanto que, pelo menos três correntes sobrevivem e todas divergindo nuclearmente na data em que se dispara a contagem do prazo decadencial, além do prazo total de sua fluência.

Vou me ater a comentar os efeitos relativos aos tributos em discussão no presente processo: IRPJ, CSLL, IRRF, Pis e Cofins.



O IRPJ e a CSLL são tributos mais complexos, no que respeita à sua base de cálculo, já que envolvem a possibilidade de ajustes futuros em determinados casos e, mesmo no período mensal em que normalmente são calculados, seus valores decorrem de cálculos mais elaborados.

O Pis e a Cofins apresentam base de cálculo relativamente mais simples, uma vez que levam em consideração apenas um fator, o valor da receita auferida (o Pis, atualmente assume características mais sofisticadas com a atual formação da base tributável baseada na não cumulatividade – fato não existente à época do lançamento questionado).

Tentarei colocar minha divergência, passo a passo, visando facilitar o entendimento do presente voto, procurando marcar a posição relativa a cada aspecto que entendo importante.

Antes o prazo decadencial.

Nenhuma dúvida quanto ao prazo de cinco anos para a contagem da decadência no que respeita ao IRPJ e ao IRF, condição aceita por todos os Conselheiros dessa Câmara.

Já, com relação à CSLL, Pis e Cofins, como se constatou na presente votação, existe divergência declarada.

Enquanto alguns Conselheiros entendem ser aplicável o prazo estipulado pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91, de 10 anos, outros, entre os quais me incluo, entendem que, devido à natureza tributária reconhecida pelo STF, o disposto no artigo 150 do CTN, no caso de tributo sujeito à homologação ou, o artigo 173, se for entendido na modalidade de declaração.



Esse é também o entendimento pacificado (por maioria) na Primeira e na Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Estarei, portanto, votando pela aplicação do prazo de cinco anos como sendo o elemento temporal de fluência do prazo decadencial, para todos os tributos anteriormente elencados, considerando, ainda, o início da contagem de tal prazo, a partir da ocorrência do fato gerador (tributos sujeitos à homologação).

A questão diferenciadora que se apresenta está traduzida na aplicação da multa qualificada, demonstradora de situação agravante que, na previsão expressa do final do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN¹, afasta a contagem limpa do prazo lá estipulado.

A condição agravante apresenta exposto tratamento diferenciado, sem, porém, constar do CTN a norma subsidiariamente aplicável.

Para alguns, ocorreria a inaplicabilidade do instituto da decadência, com cuja posição não como se concordar, porquanto representaria simplesmente a fragilização do sistema jurídico pátrio, que se ancora na segurança garantida pela decadência, que representa a limitação temporal dos efeitos da responsabilidade e da punibilidade, evitando sua projeção eterna.

¹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.



Enfrentei situação semelhante quando Relator no processo nº 10820.002902/97-41, Recurso de Divergência nº RD/108-0.204, interposto pelo contribuinte, em cuja situação se definiu que, sendo o tributo sujeito à homologação e se constatando a hipótese do agravamento prevista no § 4º, deve ser aplicada subsidiariamente a norma do artigo 173, I, do CTN.

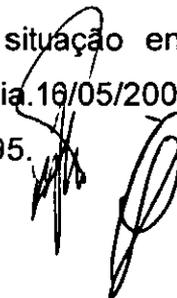
A decisão, tirada por larga maioria, foi assim ementada:

Acórdão nº CSRF/01-03.548

“DECADÊNCIA – FRAUDE: A constatação de fraude, em imposições tributárias regidas pela homologação, exige a aplicação combinada do artigo 150, § 4º, com o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Mesmo não tendo sido apreciada a existência de fraude, no caso concreto, seu reconhecimento ou negativa não interfere na declaração de nulidade do lançamento por ter sido alcançado pelos efeitos decadenciais, uma vez que o que se discutia era o prazo estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91, cuja aplicação foi afastada diante do disposto no Artigo 146, III, “b” da Constituição Federal.”

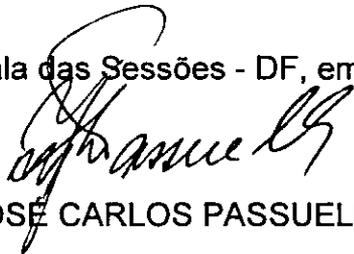
Ademais, sendo os tributos lançados, todos sujeitos à homologação e de apuração mensal, a aplicação do art. 173, I, prorroga o prazo a ser considerado para o final do ano calendário correspondente.

Assim, mesmo tendo havido a constatação da situação ensejadora do agravamento da penalidade, tendo ocorrido o lançamento no dia 16/05/2001, não mais podia alcançar os fatos geradores encerrados dentro do ano de 1995.



Assim, voto da mesma forma que o Ilustre Relator, salvo no que respeita ao acolhimento parcial da preliminar de decadência, para cancelar o lançamento incidente sobre as parcelas relativas aos fatos geradores ocorridos em 1995.

Sala das Sessões - DF, em 14 de maio de 2003.


JOSE CARLOS PASSUELLO 