



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n° 11516.000767/2005-68
Recurso n° 153.080 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTROS - EXS.: 2001 e 2002
Acórdão n° 105-16.953
Sessão de 17 de abril de 2008
Recorrente PROSUL - PROJETOS SUPERVISÃO E PLANEJAMENTOS LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIO: 2001, 2002

OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - Caracterizam-se omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

GLOSA DE DESPESAS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - FALTA DE COMPROVAÇÃO - Para que as despesas sejam dedutíveis, faz-se necessário comprovar que seu desembolso se fez em contrapartida de serviços efetivamente prestados em benefício da empresa.

GLOSA DE DESPESAS - DOCUMENTOS INIDÔNEOS - Comprovado que os documentos que lastrearam as despesas eram inidôneos, emitidos por empresas inexistentes de fato; que os alegados pagamentos foram feitos por cheques nominais à própria empresa recebedora dos serviços; e, ainda, à míngua de qualquer comprovação da efetiva prestação dos serviços, devem ser mantidas as exigências.

GLOSA DE DESPESAS JÁ CONSIDERADAS EM PERÍODO ANTERIOR - Devem ser mantidas as glosas de despesas lastreadas em notas fiscais emitidas no período anterior, no qual o contribuinte foi tributado pelo lucro presumido, se a interessada não logra comprovar e demonstrar, mediante os controles específicos exigidos para tanto na legislação, que se tratava de apuração referente aos contratos de longo prazo de que trata o art. 407 do RIR/99.

RECEITAS CONTABILIZADAS EM GRUPO DE RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS - Constatado que o

LD

[Assinatura]

[Assinatura]

lançamento continha inconsistências e vícios que o maculavam, devem ser canceladas as exigências.

DESPESAS INDEDUTÍVEIS - GASTOS COM VEÍCULOS - REMUNERAÇÃO INDIRETA - Se não resta comprovado que os veículos em questão eram para uso exclusivo da Diretoria, constituindo benefício pessoal sujeito a caracterização como remuneração indireta, o fundamento da autuação não se mantém, e a exigência correspondente deve ser cancelada.

DESPESAS NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS PARA UTILIZAÇÃO NO REFIS - GLOSA POR FALTA DE COMPROVAÇÃO - Em se tratando de despesa necessária, usual e habitual, devem ser exoneradas as exigências em que o contribuinte comprova essas despesas, mantendo-se, por falta de comprovação, as demais.

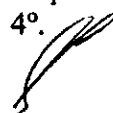
PREJUÍZO FISCAL (IRPJ) E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL - COMPENSAÇÃO - GLOSA - É de se manter a glosa por compensação indevida quando resta comprovado nos autos que o contribuinte já havia esgotado anteriormente os saldos de prejuízos fiscais e de bases negativas da CSLL, ao utilizá-los no âmbito do REFIS.

MULTA DE OFÍCIO - PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO - INCONSTITUCIONALIDADE - O princípio do não-confisco é aplicável a tributos, que não se confundem com multas. Ademais, o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MULTA QUALIFICADA - DOCUMENTOS INIDÔNEOS - É de se manter a multa qualificada de 150%, aplicada à glosa de despesas/custos lastreados por documentos inidôneos, conforme comprovação nos autos. Naquelas situações em que a caracterização da inidoneidade dos documentos não restar inequívoca, a multa aplicada deve ser reduzida para 75%.

MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Desde que não caracterizada nos autos a intenção de burlar o fisco, mas tão somente a falta de comprovação da efetividade da despesa, é de se manter a glosa, reduzindo-se a multa de ofício de 150% para 75%.

CSLL - COFINS - PIS - DECADÊNCIA - As contribuições sociais, em conformidade com os artigos 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, têm natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, no RE Nº 146.733-9/SP, o que implica observância, dentre outras, às regras do artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial das contribuições se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4º.



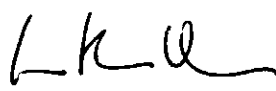
TAXA SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação às contribuições sociais, fatos geradores até março de 2000, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Waldir Veiga Rocha (Relator) quanto à CSLL e COFINS e Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello que a rejeitaram e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Leonardo Henrique M. de Oliveira.


JOSE CLOVIS ALVES

Presidente


LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Redator Designado 14 NOV 2008

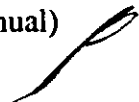
Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: IRINEU BIANCHI, ALEXANDRE ANTÔNIO ALKMIM TEIXEIRA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

PROSUL - PROJETOS SUPERVISÃO E PLANEJAMENTOS LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 7.410, de 17/03/2006, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em FLORIANÓPOLIS/SC, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Contra a contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (fls. 610/616) o qual lhe exige a importância de R\$ 990.853,68, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, nos anos-calendário de 2000 e 2001, acrescido de multa de ofício de 75% e/ou 150%, dependendo da natureza da infração e juros de mora à época do pagamento.

Segundo consta na **Descrição dos Fatos** (fl. 612) do lançamento de IRPJ, a exigência de imposto decorre das seguintes apurações:

- Fatos Geradores em 2001 (Lucro Real, apuração anual)
- 

- Item 001. Omissão de Receitas – Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada;
- Item 002. Glosa de Despesas Não Comprovadas;
- Item 003. Glosa de Despesas Lastreadas em Notas Fiscais Falsas;
- Item 004. Glosa de Despesas Apropriadas em Duplicidade;
- Item 005. Custos/despesas Já Considerados na Apuração do Resultado do Ano Calendário Anterior;
- Item 006. Custos/despesas Lastreados em Notas Fiscais Falsas de Período Anterior;
- Item 007. Despesas Indedutíveis;
- Item 008. Glosa de Gastos Não Comprovados na Aquisição de Prejuízos Fiscais de Terceiros para abatimento no REFIS;
- Item 009. Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente.
- Fatos Geradores em 2000 (Lucro Presumido, apuração trimestral):
- Item 010. Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada;
- Item 011. Falta ou Insuficiência de Recolhimento de Imposto.

Em decorrência desse lançamento, onde aplicável, foram ainda lavrados os Autos de Infração a título de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 617/622), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 623/628), e de Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL (fls.629/638), nas importâncias de R\$ 9.228,50, R\$ 42.593,17 e de R\$ 336.572,02, respectivamente, acrescidas da multa de ofício de 75% ou 150% e de juros de mora à época do pagamento.

A seguir, objetivando maior clareza, breve resumo das infrações apuradas pelo Fisco e das razões trazidas pela interessada na impugnação aos lançamentos (fls. 647/765 e documentos de fls. 766/1.047).

Preliminarmente, alega a interessada que teria havido a decadência do lançamento correspondente a fatos geradores ocorridos até 30 de março de 2000, nos termos do art.150 do CTN, uma vez que tomou ciência do feito em 18 de abril de 2005.

Item 001 (fl. 612) e Item 010 (fl. 615) do Auto de Infração – IRPJ: Omissão de Receitas – Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

Estes itens do lançamento contemplam a tributação a título de omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários em instituições financeiras sem comprovação de origem (item 001, para fato gerador em 31/12/2001 e item 010, para fatos geradores em 30/06/2000, 30/09/2000 e 31/12/2000).



A interessada tece longos comentários acerca da *presunção legal estabelecida no art. 42 da Lei 9.430/96* (base legal do lançamento), nos quais menciona e transcreve os arts. 43 e 110 do CTN (fls. 664/665) e conclui que não se pode tributar onde não há renda, não há disponibilidade econômica de renda. Em suas palavras: “[...] *O fato é que, como regra geral, a Constituição federal utilizou o conceito de renda e proventos como acréscimo patrimonial, como renda líquida ou lucro líquido, nos termos da lei comercial. Então, não há que se falar que o Fisco pode elastecer, como faz, in casu, o conceito de renda tributável para atingir depósitos bancários da Impugnante sem fazer qualquer distinção e tributando inclusive aqueles que representam simples transferência de quantias já oferecidas à tributação, o que caracteriza explícito bis in idem. Ou seja, inobstante o contribuinte não ter auferido qualquer acréscimo tipificador de renda, ainda assim o Fisco irá tributar duas vezes, uma quando de fato se obteve renda, outra simplesmente pelo mero trânsito do recurso em conta bancária*”.

Traz jurisprudência do Conselho de Contribuintes (fls. 669 a 671) além de decisões judiciais (fls. 671 a 673) e menciona a súmula 182 do extinto TFR.

Alega também que a presunção de que todos os depósitos efetuados sejam lucro líquido não pode prevalecer sob pena de violação à Constituição Federal (art. 150, II e IV), além de que, em direito tributário, o que importa são as provas materiais e que, na dúvida das circunstâncias materiais do fato, deve-se impor a observância do art. 112 do CTN. Nas palavras da interessada (fl. 682): “[...] *Presunção legal sem elementos consistentes para caracterizar a ocorrência de fato gerador, não pode sujeitar os contribuintes ao recolhimento de qualquer tributo. Não se pode rotular de ‘renda’ o que não é, até porque não há no processo quaisquer outras provas que comprovem a utilização da suposta disponibilidade de milhares de reais atribuída ao contribuinte. Admitir tal excrescência é abrir um gravíssimo precedente, pois se legitimará qualquer aberração que venha a ser descrita em texto legal como hipótese de incidência tributária, mesmo que tal disparate destoe e desborde do conceito teórico e econômico que lastreia a exigência do imposto de renda em nosso ordenamento jurídico*”.

Na parte final de sua impugnação acerca do assunto, a autuada reclama que as autoridades fiscalizadoras não produziram as provas capazes de sustentar a tese de **omissão de receitas**. Em suas palavras (fl. 684): “[...] *Ora, a despeito de, tão-somente, transcrever os dados decorrentes das informações obtidas com a quebra do sigilo bancário da Impugnante, as autoridades fiscalizadoras não reuniram qualquer espécie de prova capaz de demonstrar os indícios da alegada omissão de receitas.*”

Ainda (fl. 685): “[...] *Dessa forma, é de se concluir que, não tendo a fiscalização colhido efetivos meios de prova para a verificação da alegada omissão de receitas, os dados bancários não representam provas suficientes a justificar a lavratura dos itens 001 e 010 do auto de infração, motivo pelo qual o crédito tributário correspondente há que ser cancelado.*”

Por fim, alega (fls. 685 a 687) que os depósitos bancários estavam contabilizados e assim não se constituem em hipótese de omissão de receita, além de trazer considerações acerca de um cheque no valor de R\$ 13.000,00, tributado no Auto, que teria sido devolvido por insuficiência de fundos.

Item 002 (fl. 612) do Auto de Infração - IRPJ: Despesas Não Comprovadas

No Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal (fls. 563 a 568) encontram-se os detalhes apontados pelo autuante para esta infração. Naquele Termo, no **item 4.2.3 – Despesas que o contribuinte não comprovou a efetividade nem a necessidade**, os autuantes efetuaram a glosa de R\$ 507.602,20 referente a várias notas fiscais (indicadas à fl. 564) emitidas pela empresa SIM INCENTIVE MARKETING S/C. Segundo os autuantes, da documentação apresentada pela fiscalizada, não restou comprovada a efetividade nem a necessidade dos desembolsos efetuados em benefício daquela empresa.

Sobre esta infração foi aplicada multa qualificada (150%), justificada pelos autuantes no Termo (fls. 595/596), no trecho a seguir reproduzido:

[...] As despesas registradas como serviços prestados pela empresa SIM INCENTIVE E MARKETING LTDA., estão lastreadas em notas frias. A prática fraudulenta conhecida como nota fria, consiste em registrar na contabilidade despesas que diminuem o lucro tributável, cuja comprovação está baseada em notas fiscais emitidas sem que a elas correspondam bens ou serviços efetivamente adquiridos pela empresa que delas se beneficiam. [...] A fraude residiu no uso de documentação inidônea, pois a ela não correspondia a nenhuma contraprestação de serviço, se consumando a fraude.

O inciso II do art.957 do RIR/99 é literal: “evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964”. A fraude existiu na ação de usar a nota fria para diminuir o lucro tributável e acobertar saídas de caixa. Foi essa a ação dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

[...]

Na Impugnação (II.1.1. *Glosa de despesas cuja efetividade não foi comprovada*, fls. 688 a 694) tem-se, resumidamente as alegações que seguem:

- a) em 2001, a Impugnante teria firmado contrato particular de prestação de serviços com SIM INCENTIVE MARKETING S/A LTDA., para elaboração, implantação e gestão de uma campanha de incentivo, de premiação, a pessoas e empresas a ela relacionadas (contrato de fls. 141 a 143);
- b) por esse contrato, restaria claro que a gestão do programa de premiação foi terceirizada para a contratada – SIM INCENTIVE – assumindo a Impugnante a obrigação de repassar à contratada os recursos necessários à execução da campanha promocional;
- c) em contrapartida aos serviços prestados, a SIM INCENTIVE teria cobrado 6% a título de comissão sobre o valor de cada parcela disponibilizada para o repasse, aos premiados, dos cartões de incentivo;
- d) as notas fiscais de fls. 133 a 137 exemplificariam claramente a relação contratual entre a PROSUL e a SIM INCENTIVE; o encargo de responsabilidade da PROSUL era repassar à SIM INCENTIVE os valores devidos em função da distribuição dos cartões de premiação; os pagamentos

feitos pela PROSUL em face da obrigação contratual estão devidamente comprovados (fls. 123 a 133);

- e) que a SIM INCENTIVE teria confirmado a relação contratual com a Impugnante, quando foram juntadas as notas fiscais (fls. 313);
- f) curiosamente, porém, e embora estivessem plenamente cientes de que a gestão da campanha de premiação e a distribuição dos prêmios aos beneficiários era da contratada – SIM INCENTIVE – os fiscais não lhe pediram “a relação dos beneficiários”, ou seja, justamente o tal anexo 1 que a então Impugnante, em vão e por todos os meios civilizados, tentou recuperar, inclusive enviando correspondência à ex- contratada;
- g) questiona: por que a Fiscalização não requereu à SIM INCENTIVE a relação dos beneficiários dos prêmios, quando é patente ser essa empresa quem efetivava sua distribuição aos colaboradores da Impugnante?
- h) que a SIM INCENTIVE MARKETING LTDA. sempre buscou, junto à Impugnante, incentivar os funcionários da empresa a aumentar a produtividade, promovendo campanhas de valorização ao trabalho em equipe, comprometimento e parceria entre os colaboradores visando o aumento do resultado global, dentre outras iniciativas; isto se vislumbra através do material publicitário fornecido à fiscalização (fls. 216 a 246) no qual se observa a finalidade da campanha, isto é, premiar aquele colaborador que se destacou no grupo;
- i) insiste que o beneficiário dos pagamentos foi a SIM INCENTIVE MARKETING LTDA., logo, perfeitamente identificado; o repasse aos beneficiários das premiações seria responsabilidade contratual dessa empresa e não da contratante;
- j) não satisfeitos com a glosa da despesa – e a correspondente tributação no campo do IRPJ e da CSLL – a Fiscalização lançou o mesmo valor, agora com base de cálculo reajustada para exigência de Imposto de renda Retido na Fonte, no processo 11516.000766/2005-13, o que seria, por sua ótica, um verdadeiro despautério, sob a alegativa de “*pagamento a beneficiário não identificado*”;
- k) além de incabível, esse segundo lançamento constituiria uma genuína duplicidade de exigência, que foge totalmente dos princípios jurídicos do lançamento, estampados no art. 142 do CTN, pois não há fato gerador de IRRF;
- l) toda a despesa estaria escriturada e comprovada, o beneficiário seria a SIM INCENTIVE MARKETING LTDA., justificando-se plenamente a sua necessidade, em função de interesses negociais da contratante, no caso, a PROSUL; deve, portanto, ser cancelado totalmente o crédito tributário relativo a este item, tanto do presente processo, IRPJ e seus reflexos, como do Imposto de Renda Retido na Fonte.



Item 003 (fls. 612/613) do Auto de Infração - IRPJ: Glosa de despesas lastreadas em notas fiscais falsas.

O montante glosado foi da ordem de **R\$ 363.325,61**, discriminado à fl. 559 do Termo Fiscal, relativo à notas fiscais de emissão das empresas **Tecnoterra, Servieng, Enetel e Diretriz**. Também para esta infração foi aplicada multa qualificada de 150%.

Em pesquisa junto ao cadastro de dados da Secretaria da Receita Federal, a Fiscalização constatou que constavam outras empresas com o CNPJ informado nos documentos fiscais emitidos por aquelas empresas, ocasião em que providenciou uma circularização entre as empresas envolvidas, tendo concluído (fls. 557/558):

(a) Com relação a empresa **ENETEL** Engenharia e Levantamento Topográfico Ltda., de CNPJ 01.973.317/0001-77, constava no cadastro fiscal a empresa **MANNIL** Construções, Saneamento e Telefonia Ltda, não localizada no endereço do cadastro.

(b) Com relação a empresa **DIRETRIZ** Levantamentos Topográficos Ltda., de CNPJ 76.948.959/0001-15 (notas fiscais de fls. 63 e 66), consta no cadastro fiscal a empresa **BRICONN** Incorporações Imobiliárias Ltda., a qual, em atendimento ao Termo de Solicitação de Documentos (fl. 321) negou ter relações comerciais com a Impugnante (fls. 322/323).

(c) Com relação a empresa **SERVIENGE** Ltda., de CNPJ 82.180.860/0001-19, consta no cadastro fiscal a empresa **HIDRAUTECNO** Coml. de Peças e Assist. Téc. Ltda. Visitada pelos autuantes, constatou-se tratar de uma oficina mecânica de caminhões e máquinas, onde não encontraram nenhuma nota fiscal emitida para a **PROSUL**.

(d) Com relação a empresa **TECNOTERRA** Estudos e Proj. Topográficos Ltda., de CNPJ 72.253.222/0001-27, consta no cadastro fiscal a empresa **VERA ODETE DA SILVA CORTINA**. Visitada pelos autuantes, constatou-se tratar-se de uma pequena oficina mecânica de automóveis, onde não foi encontrada nenhuma nota fiscal emitida para a **PROSUL**.

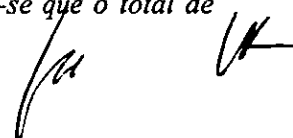
A Fiscalização solicitou, por meio do Termo de Intimação 02/2004 (fls. 75/79), que a contribuinte apresentasse, dentre outros, os contratos (fl. 79) de serviços pactuados com estas empresas, ocasião em que a fiscalizada apresentou, para estas empresas, apenas *Ordens de Serviços* (fls. 146 a 167) de sua emissão. Ainda, a Fiscalização constatou que, diferentemente do procedimento de pagamento (cheque nominal com identificação do beneficiário) por serviços contratados com outras empresas, a fiscalizada, para aquelas empresas, emitia cheques nominais a ela própria e os descontava no caixa do banco.

Com relação a estas constatações, a autuada, em sua impugnação, **item II.1.3 Glosa de Despesas Lastreadas Em Notas Fiscais Consideradas Inidôneas** (fls. 694 a 703), traz alegações dirigidas apenas às divergências cadastrais e de endereços apontadas pelo autuante, reclamando que a fiscalização deveria ter aprofundado as investigações contra aquelas empresas e seus sócios, que os fiscais ficaram adstritos a alegações evasivas, etc., acabando por concluir que:

[...]



As argumentações da fiscalização beiram o absurdo, pois analisando-se o balancete da empresa do ano de 2001, verifica-se que o total de



serviços fornecidos foi de quase R\$ 5.500.000,00 (...) sendo impossível dizer que a empresa tem condições de controlar todos os prestadores de serviços para saber a procedência de todas as notas que lhe são fornecidas.

Acrescentando-se a isso o fato de que o valor das notas consideradas inidôneas pela fiscalização (já argumentado acima) não superam 6% do valor total envolvido naquele ano, a presunção de boa-fé da empresa deve imperar, pois resta inadmissível atribuir-se à Impugnante o ônus de fiscalizar TODAS as empresas com quem contrata.

[...]

Do exposto, diante da fragilidade das imputações da Fiscalização, devem ser restabelecidas as deduções, na determinação do lucro real de 2001, concernentes às referidas despesas, eis que NÃO HÁ PROVAS CONSISTENTES APTAS A INFIRMAR CABALMENTE o direito do Contribuinte.

Item 004 do Auto de Infração – IRPJ (fl. 613): Despesa Apropriada em duplicidade

No item 4.2.5 do **Termo Fiscal** (fl. 572) tem-se:

O contribuinte registrou, em 12/02/2001, na conta 2275 – Serv. Prest. Por Pessoas Jurídicas (fls. 532), o valor de R\$ 24.000,00 referente à nota fiscal nº 019, emitida por Regional Center fls. 61. Ocorre que esse serviço refere-se a assessoria na compra de prejuízo, e está também registrado na conta 4890 – Adiantamento para Compra de Prejuízos (fls.527 e 528) conforme contrato de prestação de serviços fls.162 e 163.

Como de fato essa despesa está associada a compra de prejuízo, conforme o próximo item (4.3), estamos efetuando a glosa na conta 2275, no valor de R\$ 24.000,00.

A contribuinte, em sua impugnação, **item II.1.4. Glosa de Despesas Apropriadas em Duplicidade** (fls. 703/704) traz as seguintes alegações:

- que não teria sentido a glosa desta despesa, a qual teria sido contratada (v. contrato de fls. 162 e 163), escriturada e comprovada por nota fiscal de fls. 61, em face de ser perfeitamente jurídica e válida a operação e os gastos de aquisição de créditos decorrentes de prejuízos fiscais de terceiros, estendendo-se ao presente item todos os argumentos expendidos pela defesa no tópico II.1.7 da peça impugnatória;
- não haveria lógica na argüição de “*duplicidade*” de escrituração, pois, se examinadas detidamente as fls. 527 e 528 do processo, não haveria qualquer registro contábil individualizado que permitisse deduzir a inclusão, como “*adiantamento p/ compra de prejuízo*”, do valor de R\$ 24.000,00 pago à Regional Center;



- em verdade a despesa seria dedutível, consoante toda a farta documentação e registrada na contabilidade às fls. 532 dos autos;

Item 005 do Auto de Infração - IRPJ (fl. 613): Despesa/Encargo Já Considerado Em Resultado de Ano Calendário Anterior Valor Tributável: R\$ 1.039.767,58
Item 006 do Auto de Infração - IRPJ (fls. 613/614): Despesa/Encargo Lastreado Em Notas Fiscais Falsas de Período Anterior Valor Tributável: R\$ 333.094,57
Item 011 do Auto de Infração – IRPJ (fls. 615/616): Falta ou Insuficiência de Recolhimento de Imposto Imposto: R\$ 41.956,78

Os valores tributáveis supra, correspondentes aos **itens 005 e 006**, somados, importam em **R\$ 1.372.862,15**, sendo oportuno reproduzir a descrição da infração correspondente (fls. 552/556) do **Termo Fiscal**:

4.2.1 – Apropriação de custos e despesas já consideradas na apuração do resultado de ano calendário anterior.

No exame da escrita contábil do contribuinte, referente ao ano calendário 2001, foi encontrado entre as contas do Ativo, a conta “1057 – 1.01.08.001.004 – Despesas de Exercício Futuro 2000” com o saldo inicial devedor, em 01/01/2001 (fls.529) de **R\$ 1.372.862,15**. Durante o ano calendário de 2001, o contribuinte efetuou vários lançamentos a crédito dessa conta e a débito do resultado (diminuindo o resultado tributável), com histórico de “Reconhecimento de Despesas”.

Conforme descrito no item “3 – da Fiscalização do IRPJ e CSLL – Ano Calendário 2000” deste Termo, o contribuinte apurou o IRPJ e a CSLL no ano calendário 2000, com base no regime de tributação pelo Lucro Presumido.

Conforme demonstrado no item “3.2. Redução e Postergação do IRPJ pela não observância do Regime de Competência”, também deste Termo, todas as receitas referentes ao ano calendário 2000, foram consideradas para efeito de tributação do IRPJ pelo contribuinte ou, agora, de ofício.

Portanto, para efeito de tributação do IRPJ e CSLL, não há de se falar em despesas incorridas em período de apuração pelo Lucro Presumido, a serem utilizadas em períodos subseqüentes, quando o contribuinte apurou o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Real Anual.

O contribuinte foi intimado a justificar o saldo inicial da conta “Despesas de Exercício Futuro 2000” bem como os lançamentos ao longo do ano calendário de 2001 (fls.75 a 79).

Em sua resposta (fls.139) o contribuinte alegou que foram “notas fiscais de despesas/custos que foram contabilizados pela data de sua emissão na conta de Despesas/Custos de Exercícios Futuros, pois contribuíram para a formação do resultado

por mais de um exercício social, portanto, computados ao resultado pelo regime de competência, ou seja, dentro do período de contabilização da receita faturada e realizada, relativos aos serviços contratados.”

Como reconhece o contribuinte as notas fiscais foram registradas na contabilidade na data da emissão, ou seja, quando ele recebeu os serviços prestados, e desse serviço recebido já deve estar computada a parcela da receita a eles inerentes, observadas as normas inscritas no art 407 do RIR/99, que disciplina a apuração de resultados com relação aos contratos de longo prazo.

Nos contratos de longo prazo (superiores a um ano), o contribuinte deve apurar o resultado considerando os custos e despesas incorridos e a parcela da receita correspondente a esses custos, independente da mesma ter sido faturada. O art. 407 do RIR/99, prevê a tributação dos resultados de contratos de longo prazo (superiores a uma no) e estabelece normas para a apropriação de custos e receitas na apuração do resultado:

[...]

O comando legal do art.407 do RIR/99, acima citado, determina que o contribuinte deve apropriar as receitas com base na relação custo incorrido/custo total previsto.

Lembrando que o contribuinte apurou o resultado do ano calendário 2000 com base no Lucro Presumido, a base de cálculo do imposto referente a essa receita é feita com base na aplicação do percentual de 32%, que contempla todos os custos e despesas incorridos no período de apuração. O próprio contribuinte afirma que “computa os resultados com base no regime de competência”, ou seja, todas as despesas e custos incorridos ao longo do ano calendário 2000, referem-se a receitas do ano calendário 2000.

[...]

Assim, está cabalmente demonstrado que o montante de R\$ 1.372.862,15, registrado como saldo inicial da conta “1057 – 1.01.08.001.004 – Despesas de Exercício Futuro 2000”, e que foi integralmente utilizado para diminuição do Lucro tributável do ano calendário 2001, refere-se a custos e despesas já consideradas na tributação do resultado do ano calendário 2000, apurado com base no Lucro Presumido.

Cabe ainda destacar, que do montante acima (R\$ 1.372.862,15), R\$ 333.094,57, referem-se às notas fiscais de fls. 81 a 94, 172, a 174, comprovadamente fraudulentas, conforme descrito nos itens 4.2.2, 5.1.3 e 5.1.5 deste termo.

[...]

Acerca do item 011 do Auto de Infração (Falta ou Insuficiência de Recolhimento de Imposto, Fato Gerador em 31/12/2000: Valor do Imposto R\$ 41.956,78), as considerações do autuante, no **Termo Fiscal** (fls. 544/547):

No exame dos livros contábeis e extra-contábeis, foi constatado que o contribuinte não obedeceu o regime de competência para apuração do resultado, conforme estabelece o art.251 do RIR/99.

Consta no ativo da empresa, no ano calendário 2000, a conta “14210 – 1.01.08.002 Receitas Exercício Futuro” com o saldo credor de R\$ 709.928,58 (fls.516 a 518).



Essa receita de R\$ 709.928,58, não foi computada para a apuração da base de cálculo do IRPJ do ano calendário 2000. Esse valor consta como saldo inicial em 01/01/2001, na escrita do ano calendário 2001, da conta de passivo “3866 – 2.03.01.001.001 – Receita de 2000 p/ Exercícios Futuros”.

O contribuinte foi intimado a demonstrar quando foram apropriadas as receitas referentes ao ano calendário 2000 (fls.202 a 203). Em sua resposta o contribuinte apresentou as planilhas de fls. 208 a 210.

Em resposta a outro Termo de Intimação (fls.139) o contribuinte alegou que seus serviços são prestados no âmbito de contratos de longo prazo (prazo superior a um ano). Nos contratos de longo prazo (superiores a um ano), o contribuinte deve apurar o resultado considerando os custos e despesas incorridos e a parcela da receita correspondente a esses custos, independente da mesma ter sido faturada ou recebida.

O art. 407 do RIR/99 prevê a tributação dos resultados de contratos de longo prazo (superiores a um ano) e estabelece normas para a apropriação de custos e receitas na apuração do resultado:

[...]

A Instrução Normativa do SRF 021/ de 13 de março de 1979, que uniformiza os procedimentos para a apuração do resultado prevista nesse artigo, em seu item 3.2, determina que a apuração do resultado, em cada período base será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento de preço.

[...]

Importante ressaltar, que ao retornar a apuração pelo Lucro real Anual no ano calendário 2001, todas as receitas ainda não apropriadas, referentes ao ano calendário anterior (2000), deveriam ter sido apropriadas no último trimestre do ano calendário anterior, pois estando o contribuinte no Regime de Apuração do Lucro Real Anual em 2001, apenas as receitas e custos referentes a esse ano calendário podem ser apropriadas. Os ajustes necessários devem, necessariamente, ser efetuados no LALUR. Corroborando esse entendimento veio a ser editada norma na Instrução Normativa 345, de 08 de agosto de 2003, a saber:

[...]

Está claramente demonstrado que o contribuinte não tinha amparo legal para postergar a tributação da receita registrada, no ano calendário 2000, na conta 14210 – 1.01.08.002 Receitas Exercício Futuro”, e isso redundou em diminuição do IRPJ devido, pois no ano calendário 2001, o lucro tributável do IRPJ foi na proporção de 8,36% da Receita Bruta (resultado antes do IRPJ dividido pela receita bruta, fls.430, que é igual a R\$ 709.622,71/ R\$ 8.542.554,78).

Portanto, o lucro tributável do IRPJ proporcional à receita postergada ficou reduzido a R\$ 59.350,03 (Receita postergada multiplicada pela margem tributada em 2001, ou seja, R\$ 709.928,58*0,0836).

O cálculo do IRPJ diminuído é a diferença entre a aplicação da alíquota de 15% mais o adicional de 10% sobre a parcela do lucro que poderia ser diferida, conforme descrito anteriormente (R\$ 227.177,14*0,15+227.177,14*0,10 = R\$ 56.794,28) e a aplicação da alíquota de 15% mais o adicional de 10% sobre o lucro tributável pelo



IPRJ proporcional obtido no parágrafo anterior (R\$ 59.350,03*0,15+59.350,03*0,10 = R\$ 14.837,50), ou seja, R\$ 56.794,28 – R\$ 14.837,50 = **R\$ 41.956,78.**

[...]

A então impugnante assim se manifestou, resumidamente (fls. 705 a 713):

- No ano calendário de 2000 fez opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido; assim sendo, ofereceu à tributação, pelo IRPJ, as suas receitas auferidas nos períodos-base trimestrais, **sem qualquer dedução de custos ou despesas**, eis ser características do mencionado regime de tributação, atribuir – a título de lucro tributável – um percentual da receita bruta da atividade, acrescido de outros valores previstos nas normas de regência (v. DIPJ do ano-calendário 2000 – fls. 333 a 358);
- A primeira acusação do Fisco reside justamente no fato de a empresa supostamente não ter obedecido ao regime de competência, por ter escriturado, no ativo da Empresa – ano calendário 2000 – a conta “14210 – 1.01.08.002 – Receitas de Exercício Futuro (REF)”, com saldo *credor*, final, de R\$ 709.928,58 (fl. 518) e não ter computado tal montante na determinação da base de cálculo do lucro presumido (**infração 011**);
- Essas receitas foram realizadas durante o ano-calendário de 2001, o que na ótica fiscal, teria acarretado *postergação* do imposto de renda devido;
- A segunda acusação é de que os custos e despesas incorridos, quanto às REF, constaram na conta de ativo “1057 – 1.01.08.001.004 – Despesas de Exercício Futuro” com saldo *devedor*, em 2001, de R\$ 1.373.862,15 (**infração 005**, fl. 529);
- Segundo os fiscais, “durante o ano calendário de 2001, o contribuinte efetuou vários lançamentos a crédito dessa conta e a débito do resultado (diminuindo o resultado tributável, para fins do lucro real – regime adotado nesse ano), com histórico de *reconhecimento de despesas*.”;
- A interessada justificou essa forma de contabilização, no sentido de que os custos/despesas contribuíram para a formação do resultado por mais de um exercício social, portanto, computados ao resultado pelo regime de competência, ou seja, dentro do período de contabilização da receita faturada e realizada, relativos aos serviços contratados (fl. 139);
- Discordando dessa explicação, as autoridades autuantes concluíram que a empresa procurara se “aproveitar” do regime de apuração da base de cálculo do Lucro Presumido no ano calendário 2000, registrando a grande maioria de seus custos como sendo para exercício futuro e os apropriou no ano calendário seguinte, quando retornou ao regime do lucro real (v. Termo de Verificação, fl. 555);
- Ao contrário do que sustentam os autuantes, não teria havido ofensa às normas tributárias, nem às normas contábeis porque:
 - em 2000, as receitas auferidas, correspondentes a contratos e serviços com execução no próprio ano-calendário, teriam sido apropriadas sem qualquer dedução, dentro do regime de competência, isto é, quando ganhas, independentemente de terem sido recebidas;

 13

- no mesmo ano-calendário, as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL não teriam sido afetadas por qualquer tipo de custo ou despesa, já que definidas por presunção legal (arts. 516 a 528 do RIR – Decreto 3000/99);
- a adoção do critério contábil de classificação de valores em “REF”, que abrange receitas de exercícios futuros e custos/despesas de exercícios futuros é feita com observância do regime de competência, sim, neste caso motivado pelo fato de afetarem mais de um exercício social, como é o caso de contratos de longo prazo, ou com prazo indeterminado (aos primeiros equiparados, pela IN SRF 21/79);
- a Instrução Normativa SRF 46, de 08 de maio de 1998, citada pelos autuantes, não se aplica ao caso da PROSUL, quanto aos fatos geradores do ano de 2000, pois essa normativa fora direcionada, desde a sua publicação, ao cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que adotavam o lucro real e nesse ano a empresa optara pelo lucro presumido; [...]
- uma coisa é a base tributável da empresa, no ano 2000, que foi corretamente apurada dentro do regime do lucro presumido; outra coisa é a escrituração pelo regime de competência – que não é prejudicado pela adoção do regime tributário simplificado – devendo a empresa respeitar a forma correta de escriturar as receitas e custos/despesas que se referem a contratos de longo prazo; [...]
- a Instrução Normativa SRF 345, que é de 08 de agosto de 2003, não poderia ser invocada contra a Impugnante pois, inobstante seu caráter interpretativo, foi editada POSTERIORMENTE ao momento de ocorrência dos fatos geradores, de 2000 e 2001. Observe-se que o art. 3º dessa normativa diz EXPRESSAMENTE que ela entraria em vigor na data de sua publicação. Portanto, não mereceria reparo o procedimento contábil-fiscal da empresa, quanto aos fatos ocorridos em anos-calendário anteriores à mesma;
- outrossim, ainda que houvesse postergação de pagamento de imposto, decorrente de postergação de receita, somente caberia a cobrança de multas e juros, em face da interpretação oficial do órgão fazendário, proferida no Parecer Normativo SRF 02/1996;

Cumprе, ainda, destacar que sobre a infração do item 006 foi aplicada multa qualificada de 150%, em face da constatação de que referidas despesas se apoiavam em notas fiscais tidas como falsas pelo fisco.

Essas notas fiscais (conforme descrito nos itens 4.2.2, 5.1.3 e 5.1.5 do Termo Fiscal) estão indicadas a fl. 556 do Termo Fiscal, destacando-se que a inidoneidade dos documentos de emissão das empresas Tecnoserra, Servieng, Enetel e Diretriz já foi aqui descrita quando se tratou do Item 003 do Auto de Infração, cabendo relatar as alegações restantes, ou seja, com relação às empresas Renato Silveira e Geotécnica.

Quanto à empresa Geotécnica, os autuantes não detalham os motivos que os levaram a considerar as notas fiscais glosadas como documentos inidôneos, o que levou à reclamação por parte da autuada.



Quanto à empresa Renato da Silveira / Instalasan, reproduz-se parte do Termo Fiscal, item 5.1.3 (fl. 582):

[...]

Quatro outros pagamentos realizados pelo caixa estavam lastreados em documentos fraudulentos: notas fiscais emitidas pela empresa RENATO DA SILVEIRA, CNPJ 02.797.594/0001-39:

Data	Valor	Histórico	FLS.
03/07/2000	20.000,00	Pgto. Ref. Renato Silveira NF 019	456
11/08/2000	15.000,00	Pgto. Ref. Renato Silveira NF 021	461
29/11/2000	12.000,00	Pgto. Ref. INSTALASAN NF 023	477
29/12/2000	8.000,00	Pgto. Ref. INSTALASAN NF 023	480

Apenas duas notas foram entregues, as de nº 023 e nº 026 (fls. 173 e 174). Em circularização no emitente da nota fiscal, constatamos e tomamos declaração a termo do titular (verso da fl. 325), que este jamais prestou qualquer serviço a empresa PROSUL, que não possui habilitação e/ou capacidade técnica para realizar os serviços descritos nas notas fiscais (serviços de topografia). Posteriormente, em 24/11/2004, a representante do contribuinte enviou expediente onde reconhece a fraude (fls.199).

[...]

Assim se manifestou a então impugnante (fl. 699):

- Se Renato Silveira, pessoa física, não possui habilitação ou capacidade técnica, nada impede que, como pessoa jurídica, subcontrate os serviços. Isto não é motivo para rejeitar a nota fiscal.
- Já o expediente a que aludem os d. AFRF, de fl. 199 do processo, no qual supostamente a PROSUL reconhece a fraude contém o seguinte teor:

“Por diversas vezes entramos em contato com a empresa Renato da Silveira Hidráulico ME (Instalasan), de propriedade do sr. Renato da Silveira, com o objetivo de solicitar uma fotocópia autenticada das notas fiscais 019 e 021, emitidas por aquela empresa e objeto de verificação por parte dessa fiscalização. Nestas oportunidades, conversamos com o Sr. Mauro, o qual está informalmente administrando aquela empresa.

[...]

Até o momento não obtivemos as fotocópias, devido o sr. Mauro alegar que o trabalho realizado para a PROSUL foi prestado pelo Sr. Julio Willerding Neto, para o qual a empresa “emprestou” o seu bloco de notas fiscais...

- A PROSUL desconhecia, quando da contratação dos serviços da INSTALASAN, que o Sr. Júlio nunca teve vínculo com a empresa contratada.(...)”
- O que se infere dessa carta, ao contrário do que pretendem os Fiscais, não é uma confissão da Impugnante, mas a constatação de que a Instalasan prestou o serviço e que as notas fiscais foram extraídas por essa microempresa. Para a contratante, irrelevante é saber se o colaborador da Instalasan tinha ou não vínculo direto com a mesma.

15

- Parece claro que as irregularidades – se é que existiram – estariam na conduta da Instalasan (Renato da Silveira) e não da Impugnante, que com ela contratou de boa-fé.

Item 007 do Auto de Infração - IRPJ (fl. 614): Despesas Inedutíveis – Benefícios que não foram individualizados pagos a Administradores

Valor Tributável: R\$ 55.899,40

Reproduz-se parte do **Termo Fiscal** (fls. 568 a 572):

4.2.4 – Despesas que o contribuinte não obedeceu às normas para sua dedutibilidade

Conforme informação prestada em resposta ao termo de Intimação Fiscal 001 (fls.71) o contribuinte possuía no período fiscalizado, dois veículos de luxo registrados no Ativo imobilizado (um Vectra placa LYH 9731 e um Jeep Grand Cherokee placa MGB 5900), e outro em contrato de leasing (BMW placa CEF 8383) fls.74.

[...]

A Instrução Normativa da SRF 11, de 21 de fevereiro de 1996, em seu art.25, parágrafo único, estabelece quais os bens do ativo imobilizado que podem ser considerados intrinsecamente ligados à produção, e lá não se incluem veículos de luxo.

A legislação permite que a pessoa jurídica disponibilize veículos para seus diretores e administradores, mas determina que os valores referentes a esses benefícios integrem a remuneração do beneficiário, conforme o art.358 do RIR/99:

[...]

Intimado a identificar os usuários de cada veículo (fls. 158 e 159) o contribuinte o fez de forma genérica (fl. 168).

A não individualização e identificação dos beneficiários, torna as despesas inedutíveis, conforme determina o art.358, §3º, inc.II, do RIR/99 [...].

Assim considerado, os autuantes glosaram as despesas com os veículos mencionados, tais como as despesas com depreciação, leasing, combustíveis, manutenção e seguros, conforme quadros demonstrativos de fls. 570 a 572.

Em sua impugnação, a contribuinte traz os seguintes argumentos, resumidamente (fls. 713 a 717):

- Após ressaltar que não se tratam de veículos de luxo, pois são veículos de 1998 e 1997 e apenas a BMW é de 2001, destaca que não há prova de que os veículos não eram de uso a serviço da empresa;
- A fiscalização afirma que, intimada a identificar os beneficiários/usuários dos veículos, a empresa o teria feito de modo genérico; ora, os veículos eram de uso comum, para os convidados e clientes e para a circulação de funcionários e diretores, a serviço da empresa e durante o expediente comercial, não havia privacidade de uso dos mencionados bens;

- Pelos documentos juntados, seria possível observar que os veículos, sem dúvida, eram utilizados pelos funcionários da empresa, sejam diretores, coordenadores, gerentes, engenheiros, etc, pois uma empresa de dimensão da então impugnante, nada mais normal que existam veículos mais confortáveis à disposição;
- Como claramente se observaria das “Requisições de Viagens” (doc. Anexo), os três veículos objeto da glosa de despesas eram indiscriminadamente utilizados por engenheiros e supervisores, existindo, inclusive, multas de trânsito incorridas pelos mesmos em viagens a trabalho, sendo inclusive multados com os veículos “de luxo” em apreço (doc. Anexo), restando inequívoco, portanto, que todos os veículos seriam utilizados pela empresa em sua atividade normal, inexistindo qualquer espécie de destinação exclusiva a diretores e administradores da empresa;

Traz considerações, também, acerca da exigência de imposto de renda na fonte que teria sido cobrado sobre estas despesas glosadas, que aqui deixam de ser comentadas, uma vez que tal exação é objeto de outro processo – ora apenso a este - e lá será devidamente comentada.

Item 008 do Auto de Infração – IRPJ (fl. 614): Outras Receitas Operacionais - Deságio na Aquisição de Créditos

Valor Tributável: R\$ 1.071.748,00

Segundo consta no **Termo Fiscal**, fl. 573, a contribuinte adquiriu um montante (R\$ 15.000.000,00) de base de cálculo negativa de CSLL da empresa Santa Maria Agrícola Ltda., que lhe permitiu utilizar R\$ 1.200.000,00 para abatimento de multa e juros no REFIS.

Afirmam os autuantes:

Conforme consta em sua escrituração contábil, o contribuinte ofereceu à tributação o montante de R\$ 109.052,00 (fls.525 e 526) resultado líquido do deságio obtido na aquisição desse crédito.

Esse valor foi obtido pela diminuição do total do crédito adquirido (R\$ 1.200.000,00) dos valores que o contribuinte alega ter gasto para sua aquisição: R\$ 1.090.948,00.

[...]

Esses gastos com a aquisição estão registrados na conta caixa (pagamento do contrato no valor de R\$ 987.720,00) em cinco parcelas de R\$ 197.544,00, realizados em 12/03, 12/05, 01/07, 12/09 e 20/12/2001 (fls.488, 492, 497, 502 e 514) e na conta “4890 – Compra de Prejuízos” (fls. 527 e 528), com o total de R\$ 103.208,00, conforme demonstramos no quadro:

[...]

A Fiscalização obteve e examinou o contrato firmado entre as empresas onde constavam os valores já mencionados, tendo sido intimada a então fiscalizada para que apresentasse a documentação acerca dos pagamentos feitos em espécie, então registrados na conta caixa, ocasião em que a contribuinte forneceu “[...] cópias não autenticadas de recibos

de fls. 104, 108, 194 a 196. Intimado a apresentar as vias originais (fls. 244 e 245), o contribuinte alegou não possuí-las (fls.250)”.

A Fiscalização procedeu circularização junto à empresa Santa Maria Agrícola Ltda. (fls. 269 a 304) tendo esta fornecido cópia *não autenticada* do contrato de cessão de crédito pactuado entre as empresas (fls. 301 a 304). Reintimada a apresentar alguns documentos ainda não fornecidos, a Santa Maria Agrícola Ltda. forneceu cópia do Livro razão onde consta que a operação envolvendo o aludido crédito foi registrada por valores bem inferiores aos verificados no contrato. O referido livro razão registra, conforme relato fiscal (fl. 575) “[...] a operação de venda de prejuízos pelo valor total de R\$ 60.000,00 e o recebimento de R\$ 19.200,00 pelo cheque 007936, em 14/05/2001, restando um saldo a receber, na conta razão, de R\$ 40.800,00. Como se pode observar, há divergência entre os valores que constam na cópia do contrato enviada para atender a primeira intimação, o valor registrado na conta razão e o saldo a receber declarado pelo informante.”

Nova intimação foi feita à empresa Santa Maria Agrícola Ltda, desta vez para que se pronunciasse acerca dos recibos de fls. 104, 108, 194 a 196 e esclarecesse as contradições em suas respostas, mas não o fez. Reintimada, a empresa afirmou (fls. 310 e 311) o seguinte, em síntese (fl. 575):

1. que negociou com a Prosul cessão de prejuízos fiscais por R\$ 96.000,00 (8% do prejuízo compensável de R\$ 1.200.000,00);
2. que recebeu uma única parcela de R\$ 19.200,00;
3. que as assinaturas no contrato de R\$ 987.200,00 e nos recibos de pagamentos, por semelhança, podem pertencer ao sr. José Francisco Alves Junqueira, diretor da Santa Maria Agrícola até 30/06/2001;
4. ainda que a assinatura seja do sr. José Francisco Alves Junqueira, o mesmo não tinha poderes estatutários para, isoladamente, representar a empresa Santa Maria Agrícola em “atos que importem em obrigações (...) ou na liberação de terceiros de obrigações para com ela...”

Existe, ainda, um contrato entre a **Prosul** e outras empresas, na intermediação da operação de aquisição deste crédito fiscal, como já mencionado neste relatório: com as empresas NAM Consultoria Empresarial (fls. 75 a 79) e Regional Center Consultoria e Assessoria S/C Ltda.

Nas palavras dos autuantes (fls. 576/577):

[...]

O valor do contrato (cláusula segunda) é de R\$ 48.000,00, a serem pagos em cinco parcelas de R\$ 9.600,00, em 12/02, 12/03, 12/04, 12/05, 12/06/2001.

Os depósitos dos cheques BESC nº 8450 de R\$ 13.600,00 e cheque BESC nº 8453 de R\$ 5.600,00, feitos em 18/04/2001 nas contas dos srs. Benedito Fermino da Costa e Francisco Carlos Fattori, respectivamente (fls. 105 e 106), não possuem nenhum documento que estabeleça o vínculo dos beneficiários com a transação.



Os demais cheques registrados como pagamentos não possuem qualquer documento além da cópia de cheque já citadas. Intimado (fls. 244 e 245) e re-intimado (fls. 255 e 256) a apresentar as cópias dos cheques em poder do banco, para que esses pudessem fazer prova a seu favor, caso os mesmos comprovassem no endosso e na conta depositada o beneficiário, o contribuinte preferiu não apresentar.

Quanto às cópias de recibos dos pagamentos feitos em dinheiro pelo caixa, eles não apresentam condições de serem considerados, pois foram impugnados pelo beneficiário, negando a efetividade do pagamento e a legitimidade dos mesmos (fls. 310 e 311).

Em síntese, na aquisição do prejuízo compensável de R\$ 1.200.000,00, apenas o pagamento de R\$ 19.200,00 feito pelo cheque BESC 007936, em 14/05/2001, restou comprovado. Os demais gastos registrados pelo contribuinte, no montante de R\$ 1.071.748,00, não foram comprovados, e serão considerados ganhos líquidos na aquisição de direitos, com base no art.219 do RIR/99:

[...]

Importante frisar, que o contribuinte reconhece a exigência legal do tributo, tanto que ofereceu à tributação o ganho por ele apurado (R\$ 109.052,00). A base de cálculo para a exigência do crédito tributário, nessa ação fiscal, é de R\$ 1.071.748,00, e decorre da diferença entre o valor da aquisição considerado pelo contribuinte R\$ 1.090.948,00 e o valor efetivamente comprovado dessa aquisição: R\$ 19.200,00.

[...]

A então impugnante trouxe os seguintes argumentos (fls. 717 a 724), resumidamente:

- Seria improcedente a pretensão do Fisco em exigir tributo da empresa sobre esta operação, eis que será demonstrada a lisura da Impugnante, aliás em flagrante contraste com a postura da pessoa jurídica Santa Maria e sua interligada Nova União S/A Açúcar e Álcool que, estranhamente, não mereceram qualquer reprimenda ou investigação mais profunda da parte dos diligentes auditores;
- Após mencionar os documentos que estão acostados aos autos acerca do assunto em debate, alega que as duas empresas (Santa Maria e Nova União) são “empresas coligadas, tem os mesmos sócios em sua constituição societária, situam-se na mesma rodovia..., tem o mesmo contador..., tem o mesmo procurador, reconhece que o contrato foi firmado em 12/02/2001 (fls.310), mas não reconhece os recibos dos pagamentos firmados pela mesma pessoa, sem explicar, entretanto, como contabilizou recebível de R\$ 60.000,00 e realizado de R\$ 19.200,00, junta o despacho da DRF/Ribeirão Preto (fl. 290) mas não explica qual relação tem a Nova União S/A no contexto, enfim enrola e sai ilesa; só falta ela vir agora cobrar a diferença dos R\$ 987.000,00 para os R\$ 19.200,00 e arrolar o fiscal Wilson de Moraes Torrente como testemunha, ou mais absurdamente, como estão identificadas as assinaturas das respostas prestadas as fls. 310 e 271, vir o sócio alegar que a sociedade não se fazia representar conforme disposto no contrato social – verdadeiro absurdo!!”;
- Afirma que a postura da PROSUL teria sido irrepreensível: tem contratos, escriturou a compra dos créditos, tem comprovantes dos pagamentos, requereu e protocolou

documentos junto à Receita Federal, enfim, a seu favor, todo um conjunto probatório consistente;

- Por outro lado, alega que a Santa Maria claudica em suas respostas, jamais apresentou à Fiscalização a cópia autenticada do RG e do CPF do seu representante – requerido no Termo de fl. 305 – aparece no processo com uma via do contrato celebrado com a PROSUL, mas com a assinatura da última folha divergente das de outras páginas do referido instrumento (assinaturas essas nas folhas anteriores, aliás, coincidentes com a da pessoa que de fato celebrou toda a transação com a Impugnante e era o Diretor-Presidente daquela pessoa jurídica) – e os Auditores se fiam na carta dessa empresa, a qual diz não ter conhecimento dos pagamentos feitos pela PROSUL!;
- Seria implausível a versão de que, tendo transacionado o prejuízo fiscal com PROSUL em 2001, e se esta não houvesse pago a quantia estipulada no contrato, a Santa Maria não houvesse tomado até 2004 nenhuma providência para receber a vultosa quantia de quase um milhão de reais!;
- De outra parte, a Fiscalização – além de muito complacente com as contradições e hesitações da pessoa jurídica Santa Maria – não teria efetuado qualquer pesquisa nos extratos bancários da dita empresa, ou da interligada Nova União, muito menos dos seus sócios e diretores, em especial o Sr. José Francisco Alves Junqueira, no sentido de aferir o ingresso dos recursos desembolsados pela PROSUL, para honrar o compromisso contratual oriundo da cessão de créditos decorrentes de prejuízos fiscais;
- Conclui que o lançamento não pode subsistir, que desmorona em sua essência diante da robustez do conjunto probatório trazido aos autos pela então impugnante – e que somente os fiscais não quiseram enxergar – razão porque deve ser CANCELADO EM SUA TOTALIDADE, inclusive no tocante ao lançamento de IRRF, no processo retro indigitado, eis que a Fiscalização não traz aos autos qualquer elemento palpável que contradiga o direito da Autuada.

Item 009 do Auto de Infração – IRPJ (fl. 615): Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente / Saldos de Prejuízos Insuficiente

Valor Tributável: R\$ 236.672,09

No **Termo Fiscal** (fl. 578), item 4.4 – Glosa de Prejuízos de Exercícios Anteriores e Base de Cálculo Negativa da CSLL registrados no LALUR já utilizados no REFIS, os autuantes afirmam que a contribuinte não dispunha de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL a compensar em 2001, pois teria utilizado integralmente os saldos (de 1999) correspondentes no REFIS. Baseiam tal conclusão no fato de que “*Nas fls. 327, encontra-se o espelho do pedido de compensação feito pelo contribuinte, com a totalidade dos valores inscritos no LALUR de 31/12/1999 (fls. 419)*”.

Na impugnação apresentada, a contribuinte alega (fls. 725/728) o seguinte, resumidamente:

- Que, muito embora possa até ter sido requerido pela então impugnante a utilização dos créditos próprios, tal solicitação não teria sido acolhida pelo Comitê Gestor do REFIS,



20

como claramente se denota da análise do Extrato (sic) atualizado da Consolidação da Impugnante (doc. Anexo);

- Que referido documento comprovaria que só foram utilizados pela então impugnante, na amortização de seus débitos, créditos de terceiros; que a empresa não se aproveitou de prejuízos próprios na amortização dos débitos consolidados no REFIS;
- Especial atenção mereceria a fl. 327 do processo, que é impressão de extrato eletrônico de sistema da própria SRF, pois no mesmo está ESTAMPADO que o valor pleiteado, para compensação de prejuízo fiscal foi de apenas R\$ 83.884,32 e, para compensação de base de cálculo negativa de CSLL foi somente R\$ 46.628,18, restando saldos suficientes para as compensações efetivadas;
- Ao contrário da afirmativa dos Fiscais, não teria havido aproveitamento integral dos saldos acumulados de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL para abatimento de débitos incluídos no REFIS, mas tão somente utilização de uma pequena parte desses “créditos”; portanto, desvanecer-se-ia qualquer pretensão da Fazenda em efetuar a glosa dos valores utilizados a esse título, haja vista existência dos saldos acumulados, comprovado pelas fichas do LALUR de fls. 415 e 416, bem como pelo documento de fl. 327.

Reflexos Tributários: PIS, COFINS e CSLL

Não houve impugnação específica quanto aos reflexos tributários, também objeto de lançamento de ofício no presente processo, das contribuições para o PIS, COFINS e CSLL. A única exceção foi quanto ao adicional da CSLL, para o que a empresa apresentou as alegações seguintes:

- Que o cálculo estaria incorreto, posto que o adicional de CSLL instituído por meio da MP 1.807, de 28/01/99, para 1999, seria apurado sobre a própria contribuição (exemplifica a fl. 730);
- Quanto aos anos de 2000 a 2002, a matéria teria sido introduzida na legislação pela MP 1.858-10, de 26/10/99, conservando o mesmo raciocínio;
- Que a SRF, em flagrante atentado à lei, ao CTN e aos princípios constitucionais, teria instituído um aumento de alíquota, de 4%, pela IN SRF 81/99 (transcreve o art.1º, fl. 731);
- Que a lei teria determinado pagamento de adicional sobre a contribuição, o que significa uma parcela extra calculada sobre a CSLL à alíquota original de 8%, enquanto a IN SRF 81/99 teria criado aumento de alíquota da contribuição;
- Afirma que mesmo depois que a IN SRF 81/99 foi revogada pela IN SRF 79/2000, a Receita Federal continua a cobrar o adicional de CSLL, a seu ver absurdamente, aplicando as leis de forma totalmente deturpada, pois, em verdade, ditos diplomas legais não teriam instituído aumento de alíquota e sim Adicional de Contribuição;



- Alega que o CTN, em seu art. 97, estabeleceu que somente a lei pode majorar ou reduzir tributo; não poderia um simples ato normativo do Secretário da Receita Federal elevar de 8% para 12% em 1999, ou de 8% para 9% em 2000, a alíquota de CSLL;
- Por sua ótica, essa ilegalidade torna-se mais evidente ainda, pelo fato de o art. 37 da Lei nº 10.637/2002 ter sido redigida de forma a “corrigir” a aberração perpetrada pelo ato da SRF
- Compara a redação desse dispositivo legal com a da MP 1.858-10/99, ressalta a diferença entre uma e outra e conclui que, nos anos de 2000 a 2002, o que essa MP instituiu foi um adicional de contribuição e não uma majoração de alíquota; somente a partir de 2003 teria havido efetiva elevação da alíquota em causa;
- Ao final, pugna pelo cancelamento do adicional da CSLL, eis que até 2002, não haveria autorização legal para aumento de alíquota da citada contribuição.

Das multas aplicadas: 75% e 150%

Os argumentos específicos quanto à multa qualificada de 150%, aplicada às infrações nº 002, 003 e 006 já foram descritos.

A então impugnante insurge-se, ainda, quanto ao que entende como afronta ao preceito constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco (fls. 741/743), e menciona doutrina em favor de sua tese.

Dos juros de mora: taxa SELIC

A interessada aduz, às fls. 754/763, que a imposição da taxa SELIC seria ilegal e inconstitucional. Por sua ótica, essa taxa teria caráter remuneratório, e seu uso como taxa de juros afrontaria o art. 161, § 1º, do CTN e o art. 192, § 3º, da Constituição Federal.

A 3ª Turma da DRJ em FLORIANÓPOLIS/SC analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 7.410, de 17/03/2006 (fls. 1053/1102), decidiu (a) acatar a preliminar de decadência do lançamento de IRPJ correspondente ao fato gerador ocorrido em 31/03/2000, (b) julgar **procedente em parte** o lançamento de IRPJ, e (c) julgar **procedentes** os lançamentos de PIS, CSLL e COFINS. A ementa foi assim redigida:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

Ementa: Decadência. IRPJ. Lançamento por Homologação.

Se da data do fato gerador à ciência do lançamento, decorreram mais de cinco anos, operou-se a decadência nos termos do artigo 150 do CTN.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGENS. PRESUNÇÃO LEGAL. OMISSÃO DE RECEITA (Período de apuração: 01/04/2000 a



30/06/2000, 01/07/2000 a 30/09/2000, 01/10/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001).

Caracterizam como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DESPESAS COM PROPAGANDA. GLOSA. FALTA DE COMPROVAÇÃO (Data do fato gerador: 31/12/2001).

Para se comprovar uma despesa, de modo a torná-la dedutível, face à legislação do imposto de renda, não basta comprovar que ela foi assumida e que houve o desembolso. É indispensável, principalmente, comprovar que o dispêndio corresponde à contrapartida de serviços efetivamente prestados pelo beneficiário dos pagamentos.

GLOSA DE DESPESAS LASTREADAS EM NOTAS FISCAIS FALSAS (Data do fato gerador: 31/12/2001).

A inexistência das empresas alegadamente emitentes do documentário fiscal, em verificação in loco da autoridade lançadora e/ou constatações inequívocas de que os pagamentos a estas empresas eram feitos mediante cheques emitidos e nominais à própria recebedora dos serviços, torna legítima a glosa dos custos/despesas correspondentes.

GLOSA DE DESPESAS JÁ CONSIDERADAS EM ANO ANTERIOR (Data do fato gerador: 31/12/2001).

A empresa deve manter controles específicos que assegurem a determinação dos custos incorridos, a receita ou parte do preço recebida ou faturada e o resultado apurado, sob pena de, quando mudar de regime de tributação (lucro real), não haver como identificar as despesas e receitas do mesmo período de apuração, inviabilizando qualquer registro contábil a título de custo não apropriado no regime anterior (lucro presumido).

DESPESAS COM VEÍCULOS. AUSÊNCIA DA IDENTIFICAÇÃO DO BENEFICIÁRIO (Data do fato gerador: 31/12/2001).

Os valores de despesas com veículos somente poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real, quando identificados e individualizados os beneficiários. A ausência desta comprovação torna as despesas indedutíveis na apuração do lucro real.

DESPESAS COM CONTRATO DE AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS (PREJUÍZOS FISCAIS). GASTOS NÃO COMPROVADOS (Data do fato gerador: 31/12/2001).

Legítima a glosa de gastos correspondente à aquisição de prejuízos fiscais para abatimento no REFIS, quando restarem incomprovados os pagamentos pactuados.



LUCRO PRESUMIDO. ALTERAÇÃO PARA LUCRO REAL. RECITAS NÃO APROPRIADAS. TRIBUTAÇÃO (Data do fato gerador: 31/12/2000)..

Para fins de apuração do imposto, a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas à medida do recebimento e, no ano-calendário subsequente, passar a apurar o imposto pelo lucro real, cujo critério de reconhecimento de receitas é o regime de competência, deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas.

PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO. GLOSA (Data do fato gerador: 31/12/2001).

Constatado que a empresa não detinha saldos de prejuízos fiscais (próprios) a compensar, correta a glosa por compensação indevida.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000 Ementa: CSLL. PRAZO DECADENCIAL - O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir seus créditos relativos à CSLL extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. COMPENSAÇÃO. GLOSA (Data do fato gerador: 31/12/2001).

Constatado que a empresa não detinha saldo de base de cálculo negativa (própria) de CSLL a compensar, correta a glosa por compensação indevida.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

Ementa: COFINS. PRAZO DECADENCIAL - O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir seus créditos relativos à COFINS extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/03/2000

Ementa: PIS. PRAZO DECADENCIAL - O prazo previsto para a constituição de créditos relativos à Contribuição para o PIS é de 10 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 31/12/2001

Ementa: LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO As multas de ofício não possuem natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais.

Juros de Mora. Aplicabilidade da Taxa SELIC.

Sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora calculados, a partir de abril de 1995, com base na taxa SELIC.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA (Data do fato gerador: 31/12/2001).

É aplicável a multa de ofício qualificada de 150%, naqueles casos em que, no procedimento de ofício, constatado resta que à conduta do contribuinte esteve associado o evidente intuito de fraude.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/03/2000, 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 31/12/2001

Ementa: LANÇAMENTOS DECORRENTES. PIS, CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL E COFINS.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, aplica-se aos lançamentos decorrentes a decisão proferida no lançamento principal (IRPJ).

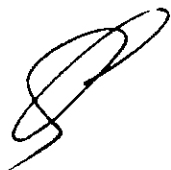
ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA (Data do fato gerador: 30/06/2000, 30/09/2000, 31/12/2000, 31/12/2001).

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

A procedência parcial do feito fiscal, ressalte-se, diz respeito tão somente à exoneração, por decadência, do lançamento de IRPJ referente aos fatos geradores ocorridos até 31/03/2000. Os demais itens, inclusive multas e juros, foram mantidos pela autoridade julgadora em primeira instância.

Ciente da decisão de primeira instância em 02/05/2006, conforme Aviso de Recebimento à fl. 1106, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 01/06/2006 conforme carimbo de recepção à folha 1111.

No recurso interposto (fls. 1113/1222, acompanhado dos documentos nos Anexos I, II e III), alega preliminarmente os pontos que se seguem:



- Reclama seu direito à apensação, a este processo, dos autos de exigência do imposto de renda retido na fonte (IRRF), processo nº 11516.000766/2005-13, o que teria sido, afirma, reconhecido na decisão de primeira instância.
- Pugna pelo reconhecimento da decadência do lançamento, inclusive com relação às contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS), para fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 2000, em face do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, e tendo ocorrido a ciência dos lançamentos em 18/04/2005.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

Item 001 (fl. 612) e Item 010 (fl. 615) do Auto de Infração – IRPJ: Omissão de Receitas – Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

Quanto a estes itens, a recorrente reafirma os argumentos apresentados na fase impugnatória.

Item 002 (fl. 612) do Auto de Infração - IRPJ: Despesas Não Comprovadas

A recorrente insiste em que as despesas decorrentes de seu contrato com a empresa SIM INCENTIVE E MARKETING S/C Ltda. estariam devidamente comprovadas nos autos, tratando-se de despesa necessária, normal, usual, escriturada e amparada por documentação idônea. Por sua ótica, o repasse aos beneficiários das premiações seria responsabilidade contratual da contratada (SIM), e não da contratante (a recorrente) e, por esse motivo, caberia à contratada a identificação desses beneficiários.

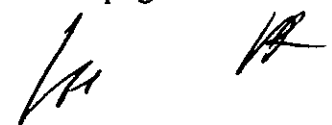
Item 003 (fls. 612/613) do Auto de Infração - IRPJ: Glosa de despesas lastreadas em notas fiscais falsas.

Item 006 do Auto de Infração - IRPJ (fls. 613/614): Despesa/Encargo Lastreado Em Notas Fiscais Falsas de Período Anterior

A recorrente afirma que inexistiriam, nos autos, provas seguras e irrefutáveis do alegado pelo Fisco, que permitissem impor à atuada tão graves acusações e tão injusta tributação. Alega que as provas carreadas pelo Fisco seriam superficiais e carentes de aprofundamento, e discorre sobre cada uma das situações em que é acusada de uso de documentos falsos (ENETEL, DIRETRIZ, SERVIENGE, TECNOTERRA e RENATO SILVEIRA/INSTALASAN). Sobre a GEOTECNICA, mais uma vez reclama que os documentos respectivos teriam sido rejeitados sem qualquer explicação dos fiscais.

Item 004 do Auto de Infração – IRPJ (fl. 613): Despesa Apropriada em duplicidade

Aqui, a recorrente reafirma os argumentos trazidos na fase impugnatória.



Item 005 do Auto de Infração - IRPJ (fl. 613): Despesa/Encargo Já Considerado Em Resultado de Ano Calendário Anterior

Valor Tributável: R\$ 1.039.767,58

Item 011 do Auto de Infração - IRPJ (fls. 615/616): Falta ou Insuficiência de Recolhimento de Imposto

Imposto: R\$ 41.956,78

Aqui, a recorrente reafirma os argumentos trazidos na fase impugnatória.

Item 007 do Auto de Infração - IRPJ (fl. 614): Despesas Indedutíveis - Benefícios que não foram individualizados pagos a Administradores

Aqui, a recorrente reafirma os argumentos trazidos na fase impugnatória.

Item 008 do Auto de Infração - IRPJ (fl. 614): Outras Receitas Operacionais - Deságio na Aquisição de Créditos

No recurso, a empresa admite equívoco na contabilização do valor contratado com a NAM Consultoria, Regional Center e Nova União S/A, quando os considerou despesas dedutíveis. Por essa razão, *“se compromete a aumentar - desde logo - a base de cálculo para apuração do lucro real no valor de R\$ 34.300,00 e recolher o valor adequado, bem como a fazer a retenção do IRRF sobre o montante pago de R\$ 15.100,00, bem como excluir da base de cálculo do IRPJ e CSLL o valor de R\$ 27.720,00 [...]”*.

Quanto ao mérito, faz detalhado histórico, sob sua ótica, das negociações havidas entre (i) a recorrente (adquirente dos créditos); (ii) as empresas NAM Consultoria S/C Ltda. e Regional Center Consultoria e Assessoria S/C Ltda. (intermediárias); e (iii) NOVA UNIÃO S/A - Açúcar e Alcool e SANTA MARIA Agrícola Ltda., (cedentes dos créditos). História, ainda, a tramitação de processos administrativos nas DRF Florianópolis e DRF Ribeirão Preto, cujo objeto era o Pedido de Utilização de Créditos de Terceiros Decorrentes de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas.

Ao final, conclui que teria agido com lisura em todo o procedimento de aquisição de créditos, o qual estaria devidamente contabilizado, documentado e comprovado de forma consistente, inclusive os pagamentos efetuados. Às fls. 1188/1190 relaciona todos os documentos acostados ao processo que, por sua ótica, comprovam seu direito. Pleiteia, assim, a reforma da decisão *a quo* e o cancelamento deste item.

Item 009 do Auto de Infração - IRPJ (fl. 615): Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente / Saldos de Prejuízos Insuficiente

Aqui, a recorrente reafirma os argumentos trazidos na fase impugnatória.



Reflexos Tributários: PIS, COFINS e CSLL

Aqui, a recorrente pleiteia a extensão aos reflexos dos argumentos referentes ao IRPJ, e reafirma as alegações apresentadas na fase impugnatória quanto ao adicional da CSLL, exigido, a seu ver, indevidamente.

Das multas aplicadas: 75% e 150%

A recorrente insiste no caráter, a seu ver, confiscatório das multas aplicadas de ofício, tese já abordada na fase impugnatória.

Quanto à multa qualificada de 150%, aplicada às infrações nº 002, 003 e 006, afirma que a Fiscalização não teria comprovado a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, de tal forma que a conduta da recorrente pudesse ser enquadrada nos tipos legais pertinentes.

Dos juros de mora: taxa SELIC

Aqui, a recorrente reafirma os argumentos trazidos na fase impugnatória.

Encontro, ainda, às fls. 1257/1259, manifestação da interessada dirigida ao Sr. Presidente desta Câmara, em que requer a juntada de vasta documentação. Segundo afirma, esses documentos estariam organizados de forma individualizada, item por item, facilitando a análise documental e o saneamento de alegados equívocos que teriam sido cometidos quando do julgamento em primeira instância. Esses documentos foram acostados aos autos às fls. 1260/2238.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

O recurso é tempestivo, e dele conheço.

Preliminarmente, a recorrente reclama seu direito à apensação, a este processo, dos autos de exigência do imposto de renda retido na fonte (IRRF), processo nº 11516.000766/2005-13, o que teria sido, afirma, reconhecido na decisão de primeira instância.

Por se tratar de apuração ocorrida durante o mesmo procedimento de fiscalização, com matéria fática em vários casos coincidente com aquela tratada neste processo (muito embora as conclusões e conseqüências tributárias possam ser diversas), e a possibilidade de aproveitamento de documentos que possam comprovar ou não as acusações do Fisco ou a defesa da recorrente, faz sentido que ambos os processos sejam julgados em conjunto, em uma mesma seção de julgamento e por um mesmo colegiado.

Tal decisão se justifica por economia processual, para evitar a possibilidade de decisões divergentes sobre a mesma matéria fática e para propiciar ao contribuinte a ampla

defesa que lhe é garantida legal e constitucionalmente. Ressalte-se que isso já havia ocorrido em primeira instância. Irrelevante se os processos estarão apensados ou não, bastando que suas decisões sejam proferidas em uma mesma seção de julgamento.

Ainda em preliminares, a recorrente pugna pelo reconhecimento da decadência do lançamento, inclusive com relação às contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS), para fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 2000, em face do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, e tendo ocorrido a ciência dos lançamentos em 18/04/2005. Observe-se que, em primeira instância, a Delegacia de Julgamento já havia reconhecido a decadência para o IRPJ, no referido período (1T2000).

O fundamento utilizado pela autoridade julgadora em primeira instância para recusar a decadência para as contribuições sociais foi de que essas contribuições não estariam sujeitas ao prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º, do CTN, aplicando-se a elas disposição legal específica, a saber, o art. 45 da Lei nº 8.212/1991, o qual prevê prazo decenal.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, do CTN:

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 àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

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.

Quanto aos tributos exigidos no presente processo, inclusive as contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL), entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário. Seu mecanismo de apuração e pagamento faz com que o exposto seja também a elas aplicável, quanto a considerá-las sujeitas a lançamento por homologação e ao termo de início da contagem do prazo decadencial. Entretanto, quanto à duração do prazo, uma distinção deve ser feita.



O já mencionado § 4º do art. 150 do CTN estabelece o prazo de cinco anos, como regra geral, e autoriza que prazo diverso possa ser fixado por lei. Assim o fez o art. 45 da Lei nº 8.212/1991, verbis:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Também de forma expressa, a mesma lei nomina as contribuições abrangidas por suas disposições, nos artigos 22 e 23:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

[..]

Art.23.As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

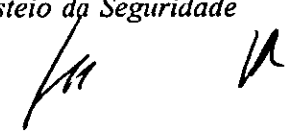
I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

[...]

No artigo 22, encontra-se claramente a contribuição para o INSS, a cargo da empresa. No artigo 23, inciso II, está a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). No artigo 23, inciso I, faz-se menção à legislação de regência do FINSOCIAL. Posteriormente à Lei nº 8.212/1991, a Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991, criou a COFINS, e determinou em seu artigo 9º que essa contribuição seria cobrada em substituição ao FINSOCIAL:

Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade



Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída.

O prazo decadencial de dez anos, previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/1991, é, então, aplicável à contribuição para o INSS (que não consta do presente processo), a CSLL e a COFINS. Não há menção ao PIS. A falta de menção expressa a essa contribuição, já existente e em vigor à época da edição da Lei nº 8.212/1991, denota que o legislador não quis incluí-la no rol dos tributos excepcionados da regra geral. Ao PIS, portanto, aplica-se o prazo quinquenal do § 4º do art. 150 do CTN, e constato que também aqui, a exemplo do IRPJ, se operou a decadência para os fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro fevereiro e março de 2000.

Quanto à Lei nº 8.212/1991, por se tratar de ato legal plenamente inserido no ordenamento jurídico pátrio, não cabe à autoridade administrativa avaliar questionamentos referentes a sua legalidade ou constitucionalidade, atribuição reservada ao Poder Judiciário. O prazo decenal deve ser, então, aplicado à contribuição para o INSS, a CSLL e a COFINS, pelo que se afasta, no caso em tela, a ocorrência de decadência.

Em conclusão, quanto à questão preliminar suscitada, é de se acolher a decadência para os períodos de apuração de janeiro a março, inclusive, de 2000, exclusivamente em relação à contribuição para o PIS.

No mérito, passo a examinar os argumentos trazidos pela recorrente, para cada uma das infrações apontadas pelo Fisco no Auto de Infração.

Item 001 (fl. 612) e Item 010 (fl. 615) do Auto de Infração – IRPJ: Omissão de Receitas – Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

Quanto a estes itens, a recorrente não trouxe novos argumentos nem provas com relação à fase impugnatória, limitando-se, mais uma vez, a manifestar sua inconformidade com a presunção legal estabelecida pelo art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

As presunções legais são regras que reconhecem a enorme dificuldade da prova direta da omissão, e permitem, em determinadas situações, que a prova se faça por via indireta. A lei reconhece que, na esmagadora maioria dos casos, um fato mais facilmente cognoscível e provado, denominado fato indiciário, está associado a outro fato, mais difícil de ser provado diretamente, a omissão de receitas.

É a lei que reconhece esse vínculo e elege os fatos indiciários, os quais, devidamente provados pelo Fisco, permitem a presunção da ocorrência de omissão de receitas. Também é a lei que estabelece de que forma serão quantificadas essas receitas. Nessas situações, cabe integralmente ao Fisco a prova da ocorrência dos fatos indiciários, os quais não podem ser presumidos, sob pena de haver presunção sobre presunção.

A mesma lei reconhece que pode haver algumas situações em que o fato indiciário não esteja associado à omissão de receitas. Mas, nesses casos, o ônus da prova recai sobre o contribuinte. Provado pelo Fisco o fato indiciário, cabe ao contribuinte apresentar a prova de que, em seu caso específico, não foram omitidas receitas.



No caso ora discutido, foi utilizada presunção legal relativa, a saber, aquela do artigo 42 da Lei nº 9.430/1996, a seguir transcrito:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualmente, observado que não serão considerados:

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, [...]

§ 4º Tratando-se de pessoa física, [...]

[...]

A Turma Julgadora não acatou, em primeira instância, os argumentos da então impugnante. O mesmo faço aqui.

Provado está o fato indiciário. A base legal já mencionada autoriza ao Fisco a presunção da ocorrência de omissão de receitas, ressalvada à empresa prova em sentido contrário. Ou seja, o ônus da prova resta invertido, cabendo agora à empresa fazer a comprovação da origem dos recursos creditados em suas contas, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos. E desse ônus ela não se desincumbiu.

A alegação de que os depósitos bancários objeto de tributação estariam escriturados não afeta a presunção legal. A jurisprudência invocada data de 1983 e mesmo antes, baseada em legislação pretérita. O fato é que a recorrente em nenhum momento traz documentos que comprovem a origem dos depósitos, passando sempre ao largo da acusação que lhe foi feita.

Quanto ao cheque de R\$ 13.000,00, mencionado à fl. 1148, mais uma vez a recorrente alega que o cheque foi apresentado em 01/10, devolvido em 02/10, reapresentado em 03/10 e devolvido pela segunda vez, e menciona como comprovante uma declaração firmada pela pessoa que deveria ter prestado o serviço (e que não o teria feito). Essa declaração estaria em anexo ao recurso, mas não a localizei no processo, da mesma forma que o julgador de primeira instância. Ademais, observe-se que o documento hábil a comprovar a alegada



devolução seria o extrato bancário da data da segunda devolução, o qual também não foi trazido ao processo.

À míngua de novos argumentos e maiores comprovações, não faço qualquer reparo à decisão de primeira instância, quanto a este ponto.

Item 002 (fl. 612) do Auto de Infração - IRPJ: Despesas Não Comprovadas

A recorrente insiste em que as despesas decorrentes de seu contrato com a empresa SIM INCENTIVE E MARKETING S/C Ltda. estariam devidamente comprovadas nos autos, tratando-se de despesa necessária, normal, usual, escriturada e amparada por documentação idônea. Por sua ótica, o repasse aos beneficiários das premiações seria responsabilidade contratual da contratada (SIM), e não da contratante (a recorrente) e, por esse motivo, caberia à contratada a identificação desses beneficiários.

Verifico, nos autos, que a acusação foi de falta de comprovação da efetividade das despesas em questão, em tese contratadas com a empresa SIM INCENTIVE E MARKETING S/C Ltda., e que montaram a R\$ 507.602,20 no ano-calendário 2001.

As despesas dedutíveis para fins do Imposto de Renda devem, antes de tudo, corresponder a uma efetiva contraprestação em bens ou serviços. A partir daí é que se há de aferir se são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Não há dúvidas de que foi firmado entre as partes o contrato de fls. 140/143, nem de que foram emitidas e pagas as Notas Fiscais-Faturas de fls. 133/137 do processo, e ainda aquela que consta à fl. 74 do Anexo I. O que está em questão é se os pagamentos corresponderam ao serviço que consta do contrato.

O objetivo final da alegada campanha promocional seria o estímulo de funcionários e/ou colaboradores mediante premiações em dinheiro ou compras, tudo pela via dos cartões denominados SIM CLUB. Mas a principal interessada em que seus funcionários se sentissem motivados não apresenta qualquer documento que demonstre o acompanhamento de sua produtividade, alegado fundamento para as premiações. Também não relaciona, de forma individualizada, com nome, CPF, valores recebidos e ligação com a empresa, os funcionários/colaboradores premiados na vigência do contrato.

Os documentos apresentados, tanto na fase impugnatória quanto na recursal (vide Anexo I), não levam à conclusão de que os serviços tenham de fato sido prestados: O material publicitário é genérico, mesma sorte do Relatório "*Soluções de Reconhecimento*"; a declaração do Unibanco apenas afirma que a SIM teria contrato com aquela instituição bancária; a carta alegadamente enviada em 28/08/2001 pela SIM à Prosul não possui qualquer assinatura; o envelope lacrado, o manual SIM, os cartões resgatados e a senha Unibanco não podem ser vinculados à contratante PROSUL.

Quanto à multa qualificada de 150%, aplicada a esta infração, e mantida em primeira instância, verifico que cabe razão à recorrente. É que o motivo da glosa foi a falta de comprovação da efetividade dos serviços, não tendo sido demonstrado pelo Fisco qualquer falsidade, material nem ideológica, nem mesmo a intenção de burlar a fiscalização.



A falta de comprovação da realização dos serviços não implica, automaticamente, a afirmação de que as Notas Fiscais-Faturas e o contrato sejam ideologicamente falsos, mas tão somente de que não se prestam para comprovar despesas dedutíveis para fins tributários. Não vislumbro, portanto, o “*evidente intuito de fraude*” a que se refere a legislação de regência para qualificação da multa, razão pela qual entendo que, no que se refere a esta infração, deva ser reduzida para o patamar de 75%.

Sobre a alegação de duplicidade de exigência, pelo lançamento do imposto de renda na fonte, não faz parte do presente processo, e será analisada nos autos do processo nº 11516.000766/2005-13.

Em síntese, quanto a esta infração, voto por manter a exigência do principal e pela redução da multa de ofício para 75%.

Item 003 (fls. 612/613) do Auto de Infração - IRPJ: Glosa de despesas lastreadas em notas fiscais falsas.

A empresa foi autuada pela apropriação de custos/despesas amparadas em notas fiscais emitidas, afirma o Fisco, por empresas inexistentes de fato, e que não foram encontradas em seus endereços cadastrais. Essas empresas são ENETEL, DIRETRIZ, SERVIENGE e TECNOTERRA. Também aqui foi aplicada a multa qualificada de 150%, pela utilização de documentos inidôneos, o que configuraria o evidente intuito de fraude.

Em primeira instância, a autoridade julgadora manteve as exigências e respectivas multas, afirmando que:

A Impugnante, em suas alegações, passou ao largo da questão central apurada pela Fiscalização (fl.558): não foram apresentados os correspondentes contratos de prestação de serviços e os “*pagamentos*” para aquelas empresas foram feitos com cheques **nominais** à própria contribuinte (PROSUL).

No recurso, a empresa afirma que inexistiriam, nos autos, provas seguras e irrefutáveis do alegado pelo Fisco, que permitissem impor à autuada tão graves acusações e tão injusta tributação. Alega que as provas carreadas pelo Fisco seriam superficiais e carentes de aprofundamento, e discorre sobre cada uma das situações em que é acusada de uso de documentos falsos (ENETEL, DIRETRIZ, SERVIENGE e TECNOTERRA). Às fls. 1257 e segs. do processo, encontra-se vasta documentação mediante a qual pretende comprovar a efetiva realização dos serviços objeto das notas fiscais questionadas, e que não teria agido com dolo ou fraude em nenhum momento.

Com relação às notas fiscais emitidas por ENETEL, DIRETRIZ, SERVIENGE e TECNOTERRA, o Fisco relata que identificou discrepâncias entre as informações que constavam no corpo das notas fiscais apresentadas e os dados que constavam do cadastro da SRF; procedeu às circularizações cabíveis e não localizou nenhuma das empresas, ao contrário, nos endereços cadastrais havia outras empresas, de outros ramos de atividade; intimou a então fiscalizada a apresentar documentos (contratos, ordens de serviço, recibos, entre outros) que pudessem comprovar a efetiva realização dos serviços e identificar os representantes das contratadas; tais documentos não foram apresentados, nesses casos, mas tão somente ordens de serviços emitidas e assinadas pela própria empresa fiscalizada. Adicionalmente, a fiscalização

constatou que os pagamentos foram feitos mediante cheques nominais à própria fiscalizada, sacados na boca do caixa.

Os documentos acostados às fls. 1257 e seguintes, se considerados os estritos termos do art. 16, inciso III e § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, não deveriam ser considerados, por apresentados a destempo. No entanto, em homenagem ao princípio da verdade material, o qual deve orientar todo o processo administrativo fiscal, passo a examiná-los.

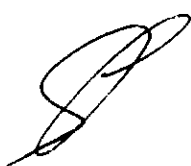
E verifico que não trazem melhor sorte à recorrente. Para cada uma das notas fiscais que o Fisco afirma emitidas por empresas inexistentes de fato, a recorrente faz juntar cópias: (i) do edital de abertura de processo licitatório para determinada obra, (ii) do contrato firmado com o órgão responsável pela obra; (iii) da ART (Anotação de Responsabilidade Técnica) do engenheiro da Prosul, responsável pela obra; e (iv) em alguns casos, certificação do órgão contratante de que a Prosul executou os serviços objeto do contrato e mesmo fotos da obra.

Ora, não está em questão que a Prosul tenha sido a responsável pela execução de obras diversas, e que tenha incorrido em custos para tanto. O que se questiona é se as notas fiscais, emitidas por empresas inexistentes de fato, não localizadas em seus endereços cadastrais e com representantes não identificados, seriam hábeis e, principalmente, idôneas para a comprovação desses custos.

Do exposto, estou convicto da inidoneidade dos documentos em questão. É interessante observar que a jurisprudência citada pela recorrente se volta contra ela. À fl. 1162, encontro a ementa do Ac. 1º CC 103-19.504/98 – DOU de 25/09/98:

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - NOTAS FISCAIS DE EMPRESAS INIDÔNEAS OU INEXISTENTES - Nos lançamentos efetuados sob alegação de que o contribuinte utilizou documentos fiscais inidôneos, para o fim de efetuar deduções ou exclusões, na apuração do lucro real, cabe ao Fisco a prova da inidoneidade desses documentos, assim como da inveracidade de quaisquer dados ou elementos registrados na escrituração comercial e fiscal. Em se tratando de documentos fiscais dados como emitidos por empresa inexistente de fato, é imprescindível a prova dessa inexistência, podendo o contribuinte, entretanto, ilidir a pretensão fiscal, mediante contraprova que demonstre a efetividade da operação descrita nos referidos documentos, produzida por qualquer meio admitido em Direito.

O Fisco fez a sua parte, mediante as diligências e tomada de declarações, comprovando a inexistência de fato das empresas supostamente emitentes dos documentos fiscais. Caberia à interessada a contraprova, demonstrando a efetividade da operação e de seu pagamento, o que não encontro nos autos. Por exemplo, a NF 00403, de 22/06/2001, emitida por Diretriz Levantamentos Topográficos Ltda (fl. 1306) discrimina os serviços prestados como “*Prestação de serviços topográficos planialtimétrico cadastral, em rodovia estadual, trecho Serra D. Francisca, de acordo com contrato Prosul x DER*”. Se, de fato, o serviço foi prestado, o relatório descritivo contendo os dados topográficos deveria estar assinado pelo responsável por sua execução, devidamente identificado, e ser arquivado junto ao acervo técnico da contratante. Mas não encontro esse documento nos autos, nem qualquer outro que



demonstre a efetividade das operações descritas nos documentos questionados pelo Fisco. O mesmo se pode dizer com respeito a todas as demais notas fiscais de que se trata neste item.

Comprovada a inidoneidade dos documentos utilizados pela interessada como comprovantes de custos/despesas, cabível a glosa correspondente e a aplicação da multa qualificada de 150%, pelo evidente intuito de fraude.

Em síntese, quanto a este item 003 da autuação, voto por manter as exigências por glosa das notas fiscais emitidas por ENETEL, DIRETRIZ, SERVIENGE e TECNOTERRA, inclusive com as multas qualificadas correspondentes.

Item 005 do Auto de Infração - IRPJ (fl. 613): Despesa/Encargo Já Considerado Em Resultado de Ano Calendário Anterior

Valor Tributável: R\$ 1.039.767,58

Item 011 do Auto de Infração - IRPJ (fls. 615/616): Falta ou Insuficiência de Recolhimento de Imposto

Imposto: R\$ 41.956,78

Ambas as infrações apontadas estão relacionadas à correta determinação do ano ao qual devem ser apropriadas despesas ou encargos e receitas. Ao regime de competência, portanto.

No primeiro período fiscalizado (ano-calendário 2000), o contribuinte apurou trimestralmente sua base tributável por meio do lucro presumido, aplicando o percentual de 32% sobre a receita bruta. No segundo período fiscalizado (ano-calendário 2001), sua opção foi pelo lucro real, com apuração anual. No entanto, em ambos os períodos, o registro de suas receitas e despesas se fez com base no regime de competência, o qual é obrigatório para o lucro real, mas opcional para o lucro presumido.

Não obstante o regime de competência, o contribuinte se valeu das disposições do art. 407 do RIR/99, que trata do reconhecimento de custos e receitas no caso de contratos de longo prazo, com prazo de execução superior a um ano. Sua aplicação está condicionada a que o contribuinte mantenha escrita contábil completa e os indispensáveis controles específicos, conforme disciplina da IN SRF nº 21/1979. Transcrevo, abaixo, os dispositivos mencionados:

RIR/99 - Art. 407. Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10):

I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período de apuração;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período de apuração.

§ 1º A percentagem do contrato ou da produção executada durante o período de apuração poderá ser determinada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 1º):

I - com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou

II - com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção.

§ 2º Na apuração dos resultados de contratos de longo prazo, devem ser observados na escrituração comercial os procedimentos estabelecidos nesta Seção, exceto quanto ao diferimento previsto no art. 409, que será procedido apenas no LALUR.

IN SRF 21/1979:

[...]

3 - PRODUÇÃO EM LONGO PRAZO - O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução física superior a doze meses, terá seu resultado apurado, em cada período-base, segundo o progresso dessa execução.

3.1 - Momento da apuração do resultado - A apuração do resultado em cada período-base, e sua inclusão na determinação do lucro líquido, será feita ainda que não ocorrida a transferência de propriedade e independentemente de ter sido ou não recebido ou faturado qualquer adiantamento do preço.

3.2 - Prazo indeterminado - O contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços a serem produzidos com prazo indeterminado reputa-se contrato com prazo de execução superior a um ano, exceto se a execução for completada dentro de um ano.

3.3 - Controles Específicos - O Contribuinte manterá registro individualizado por contrato de produção em longo prazo, de que constará:

- a) descrição sumária da encomenda;*
- b) o prazo de execução, bem como eventual dilação;*
- c) o custo orçado ou estimado e os seus reajustes;*
- d) o preço total e os reajustes convencionados;*
- e) em relação a cada período-base:*
 - f) os custos incorridos;*
 - g) a receita ou parte do preço recebida ou faturada;*



h) o resultado apurado.

3.4 - Critérios Alternativos de Avaliação de Andamento - Na produção em longo prazo o progresso da execução será aferido por um dos seguintes critérios, à opção da pessoa jurídica:

a) segundo a percentagem que a execução física, avaliada em laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais, com ou sem vínculo empregatício com a empresa, habilitados na área específica de conhecimento, representar sobre a execução contratada;

b) segundo a percentagem que o custo incorrido no período-base representar sobre o custo total orçado ou estimado, reajustado.

[...]

De se observar que se trata tão somente de procedimentos contábeis. A única menção a controle extracontábil, a ser efetuado no Lalur, é a hipótese de diferimento de lucros no caso de contratos com entidades governamentais, nos termos do art. 409 do RIR/99. Mas isso não foi alegado pelo contribuinte em nenhum momento. Sua alegação, desde o princípio, foi de contratos com prazo de execução superior a um ano (art. 407).

Compulsando os autos, não encontro os controles específicos exigidos pela IN SRF nº 21/1979, acima transcrito. Sem esses controles, torna-se impossível verificar se o contribuinte procedeu corretamente no que tange ao reconhecimento de receitas e apropriação de custos. Em consequência, há que se fazer a apropriação das receitas quando auferidas e dos custos quando incorridos.

No que tange aos custos, a situação se torna bastante clara: as notas fiscais representativas de custos incorridos no ano de 2000 não podem ser aproveitadas no ano de 2001, visto que o percentual da presunção, aplicado sobre a receita bruta de 2000, já engloba todos os custos e despesas daquele ano. Correta, portanto, a glosa efetuada pela fiscalização das despesas no montante de R\$ 1.039.767,58, já mantida em primeira instância.

Quanto às receitas, o quadro é um pouco mais complexo. É que as receitas, auferidas em 2000, no montante de R\$ 709.928,58, foram oferecidas à tributação nos anos seguintes, a maior parte em 2001 e pequena parte em 2002, ocorrendo, ainda, alguns cancelamentos e uma nota incobrável, tudo conforme demonstrativo de fls. 208/210, elaborado pela então fiscalizada em atendimento a intimação, e não questionado pelo Fisco. Trata-se, pois, de inobservância do regime de competência, prevista no art. 273 do RIR/99, o qual consta corretamente do enquadramento legal da infração.

Conforme se observa no Termo de Verificação (fls. 546/548), os cálculos feitos pelo Fisco levaram em conta um percentual de diferimento de lucro com base no art. 409 do RIR/99, em nenhum momento invocado pelo contribuinte. Além disto, basearam-se na IN SRF nº 345/2003, a qual trata da mudança de regime de caixa para regime de competência. Ora, tal instrução, além de posterior aos fatos em tela, é inaplicável, posto que o contribuinte não utilizou o regime de caixa no ano 2000, conforme já dito. Finalmente, considerou como se todas as receitas postergadas houvessem sido tributadas em 2001, o que não corresponde aos fatos. Tudo isso para chegar ao valor tributável de R\$ 41.956,78. Ante tantas inconsistências na acusação fiscal, não há como manter esta exigência.



Em síntese, quanto a estes itens da autuação, voto por exonerar a exigência no valor de R\$ 41.956,78, correspondente ao item 011, e por manter a glosa das despesas no montante de R\$ 1.039.767,58, correspondente ao item 005 do feito fiscal.

Item 006 do Auto de Infração - IRPJ (fls. 613/614): Despesa/Encargo Lastreado Em Notas Fiscais Falsas de Período Anterior

As glosas efetuadas neste item 006 da autuação possuem dupla fundamentação: em primeiro lugar, afirma a fiscalização que as notas fiscais relacionadas à fl. 556, todas emitidas no ano-calendário 2000 e apropriadas ao resultado do ano-calendário 2001 já teriam sido consideradas no ano de sua emissão, quando o contribuinte optou pela tributação com base no lucro presumido. Situação idêntica foi enfrentada, para outro conjunto de notas fiscais, quando da análise da infração do item 005, neste voto, levando à conclusão de que a glosa deveria ser mantida. A análise e as conclusões podem ser estendidas para este item, sem qualquer reparo.

Há, ainda, uma segunda fundamentação para a glosa. Afirma o Fisco que essas notas fiscais, emitidas pelas empresas ENETEL, TECNOTERRA, SERVIENGE, DIRETRIZ, GEOTÉCNICA e RENATO SILVEIRA/INSTALASAN seriam documentos inidôneos, o que motivou a qualificação da multa de ofício aplicada. Também aqui já foi enfrentada situação idêntica, envolvendo as quatro primeiras empresas citadas, quando se analisou a infração do item 003, referente a notas fiscais emitidas no ano de 2001. A conclusão, ali, foi pela inidoneidade dos documentos, cabível a manutenção da glosa, inclusive com a qualificação da multa. Quanto às quatro primeiras empresas, nenhuma consideração adicional se há de fazer.

Quanto à empresa RENATO SILVEIRA/INSTALASAN, o fisco constatou *in loco* a falta de capacidade técnica para a prestação dos alegados serviços, e tomou declaração a termo do titular (fl. 325v), nesse sentido. A recorrente traz confusa alegação acerca da Instalasan ter “*emprestado*” a terceiros seu talonário de notas fiscais (fl. 199), mas, também neste caso, deixa de trazer provas inequívocas da efetiva realização dos serviços e igualmente não identifica os representantes da contratada. Neste caso, a contabilidade indica que os pagamentos teriam sido feitos com recursos da conta Caixa (vide cópias do livro Diário, fls. 456, 461, 477 e 480). Quanto à acusação de inidoneidade, não considero suficientemente provada pelo Fisco essa imputação.

No que tange aos serviços que constam de notas fiscais emitidas pela empresa GEOTÉCNICA (R\$ 20.350,00, NF 1941, fl. 83; e R\$ 42.330,00, NF 1952, fl. 90), mais uma vez a recorrente reclama que os documentos respectivos teriam sido rejeitados sem qualquer explicação dos fiscais. Neste particular, verifico que assiste razão à recorrente. Não encontro na descrição dos fatos os motivos que levaram o Fisco a recusar esses documentos e imputar-lhes inidoneidade.

Em síntese, quanto a este item 006 da autuação, voto por: (i) manter a glosa dos custos/despesas amparados por notas fiscais emitidas por ENETEL, TECNOTERRA, SERVIENGE e DIRETRIZ, pela dupla fundamentação apresentada, e por manter a multa qualificada por se tratar de documentos inidôneos; e (ii) manter a glosa dos custos/despesas amparados por notas fiscais emitidas por GEOTÉCNICA e RENATO SILVEIRA/INSTALASAN por já terem sido apropriadas em período anterior (primeira

fundamentação), reduzindo a multa de 150% para 75%, por não restar perfeitamente caracterizado tratar-se de documentos inidôneos.

Item 007 do Auto de Infração - IRPJ (fl. 614): Despesas Indedutíveis – Benefícios que não foram individualizados pagos a Administradores.

Neste item, foram glosadas as despesas e encargos de depreciação, leasing, combustíveis, manutenção e seguros de três veículos, integrantes do ativo permanente da interessada, a saber, um Vectra placa LYH 9731, um Jeep Grand Cherokee placa MGB 5900 e um BMW placa CEF 8383.

A fiscalização entendeu que se tratava de veículos de luxo, postos à disposição dos diretores e administradores da então fiscalizada, e glosou as despesas com base, principalmente, no art. 358, § 3º, inciso II, do RIR/99, a seguir transcrito:

Art. 358. Integração a remuneração dos beneficiários (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74):

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

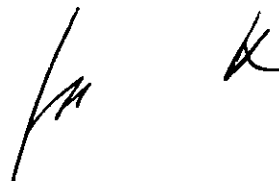
b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no inciso I.

§ 1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes, observado o disposto no art. 622 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 1º).

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo implicará a tributação dos respectivos valores, exclusivamente na fonte, observado o disposto no art. 675 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).



§ 3º Os dispêndios de que trata este artigo terão o seguinte tratamento tributário na pessoa jurídica:

I - quando pagos a beneficiários identificados e individualizados, poderão ser dedutíveis na apuração do lucro real;

II - quando pagos a beneficiários não identificados ou beneficiários identificados e não individualizados (art. 304), são indedutíveis na apuração do lucro real, inclusive o imposto incidente na fonte de que trata o parágrafo anterior.

Em primeira instância, a glosa foi considerada correta, por inobservância ao dispositivo legal acima transcrito.

A recorrente alega que não haveria provas de que os veículos não eram utilizados a serviço da pessoa jurídica, e que, se não identificou os usuários, é porque os veículos seriam de uso comum, para convidados, clientes e para a circulação de funcionários e diretores a serviço da empresa, sem exclusividade de algum usuário.

Neste ponto, constato que assiste razão à recorrente. O parágrafo terceiro, acima, reza que “os dispêndios de que trata este artigo ...”. Ora, esses dispêndios devem envolver, necessariamente, “veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica” (I (a)); ou “despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores” (II). E não encontro nos autos provas do uso dos veículos nessas condições. Ao contrário, desde o início a interessada já afirmava (embora sem provas) que os veículos não seriam de uso exclusivo da diretoria, mas também utilizados pelos engenheiros responsáveis pelas fiscalizações e representações das obras (vide fl. 168).

Por entender que se tratava de “veículos de luxo”, a fiscalização assumiu que seriam para uso da diretoria, mas igualmente sem provas. E entendo que, aqui, o ônus da prova é do Fisco.

Da forma como foi feita, entendo que a acusação não restou devidamente comprovada, pelo que a exigência deve ser exonerada.

Item 004 do Auto de Infração – IRPJ (fl. 613): Despesa Apropriada em duplicidade: 24.000,00

Item 008 do Auto de Infração – IRPJ (fl. 614): Outras Receitas Operacionais - Deságio na Aquisição de Créditos: R\$ 1.071.748,00

Trata-se, aqui, da operação de aquisição de créditos de terceiros para utilização no REFIS envolvendo (i) a recorrente (adquirente dos créditos); (ii) as empresas NAM Consultoria S/C Ltda. e Regional Center Consultoria e Assessoria S/C Ltda. (intermediárias); e (iii) NOVA UNIÃO S/A – Açúcar e Alcool e SANTA MARIA Agrícola Ltda., (cedentes dos créditos), tudo conforme já descrito anteriormente no relatório.

Os custos e despesas, no regime de competência, devem ser apropriados quando incorridos, independentemente do efetivo pagamento. Naturalmente, somente serão dedutíveis se, inicialmente, corresponderem à efetiva prestação de um serviço ou fornecimento de um

bem ou direito e, cumulativamente, satisfizerem aos requisitos de necessidade, usualidade e habitualidade.

No caso, do exame de todos os documentos acostados aos autos, tenho que o contrato foi realmente firmado entre as partes, com o ajuste do preço de R\$ 987.720,00. Minha convicção vem do fato de que ambas as partes do contrato (a fiscalizada Prosul e a Santa Maria, então cedente dos créditos) forneceram ao Fisco, mediante intimação, o mesmo contrato em que consta esse valor. A Prosul apresentou o original (fls. 246/249) e a Santa Maria uma cópia não autenticada (fls. 301/304), com divergência apenas na assinatura que consta da última página. Não há divergência quanto ao objeto (a cessão dos créditos) e ao preço contratados. Cai, assim, por terra a afirmação posterior da Santa Maria de que não reconhecia o contrato e que o preço ajustado seria menor.

Mais: os créditos foram efetivamente cedidos, não pela Santa Maria, mas pela Usina União, que a sucedeu no contrato original, mediante aditivo contratual datado de 14/11/2001 (fls. 251/252 do processo e fls. 32/33 do Anexo II). Este fato se encontra suficientemente provado nos autos, mediante as cópias de peças integrantes do processo administrativo fiscal 10840.000282/2001-04, particularmente às fls. 75, 82, 83 e 163 do Anexo II.

Quanto aos pagamentos, de fato, os recibos apresentados (fls. 22/25 do Anexo II) são frágeis como prova, por todos os motivos expostos pela autoridade julgadora em primeira instância. Mas, como já disse, o efetivo pagamento não é condição de dedutibilidade de custos ou despesas. No caso concreto a despesa foi incorrida, os direitos contratados foram transferidos (os créditos cedidos), e a operação se revelou necessária, usual e habitual, tratando-se, inclusive, do exercício de direito estabelecido pela lei que criou o REFIS.

Quanto aos demais pagamentos objeto de glosa no item 008 da autuação, reproduzo abaixo o quadro que consta à fl. 1094 do processo, no acórdão recorrido, ao qual acrescento o número da folha do Anexo II a este processo em que se encontram cópias microfilmadas dos cheques em questão.

Histórico Contábil	Valor Debitado (Despesa)	Ref. p/ doc. no processo	Cópia microfilmada no Anexo II
Valor ref. Contrato	R\$ 987.720,00 (a)	Fl.246	xxxxxxxxxxxxxxxx
Cheque BESC nº 7940 NAM Consult S/C	9.600,00 (b)	Fl.100	Fl. 169, 175
Cheque BESC 7934 Santa Maria Agrícola Ltda.	14.760,00 (c)	Fl.527	Fl. 165, 173
Cheque BESC nº 7938 NAM Consultoria S/C	9.600,00 (b)	Fl.102	xxxxxxxxxxxxxxxx
Cheque BESC nº 7942 NAM Consultoria S/C	9.600,00 (b)	Fl.107	Fl. 170, 173
Cheque 8450 – Benedito Fermino Costa	13.600,00 (d)	Fl.106	Fl. 176
Cheque 8453 – Francisco Carlos Fattori	5.600,00 (d)	Fl.105	Fl. 176
Cheque BESC 10237 Santa Maria Agrícola Ltda	2.068,00 (e)	Fl.175	Fl. 167, 172
Cheque BESC 10235 Santa Maria Agrícola Ltda	9.600,00 (e)	Fl.176	Fl. 167, 171
Cheque BESC 10236 Santa Maria Agrícola Ltda	9.600,00 (e)	Fl.177	Fl. 166, 172
Total glosado (tributável, Auto, fl.614)	R\$ 1.071.748,00		

Quanto aos cheques destinados à NAM Consultoria (b), encontro nos autos o contrato de fls. 162/163, mas sem as assinaturas de seu representante. Há, também, cópia autenticada da Nota Fiscal nº 743, de 12/02/2001, no valor de R\$ 24.000,00 (fl. 1051). Quanto aos pagamentos, restam comprovados dois cheques no valor de R\$ 9.600,00 cada um, totalizando R\$ 19.200,00. Entendo que a documentação é suficiente para comprovar que as despesas foram efetivamente incorridas (embora com comprovação apenas parcial dos

pagamentos), sendo dedutíveis as comissões no valor da Nota Fiscal apresentada, de R\$ 24.000,00.

Quanto aos cheques destinados à Santa Maria Agrícola (c) e (e), totalizando R\$ 36.028,00, sua natureza não resta clara. O valor que reconheço como efetivamente acertado foram os R\$ 987.720,00 que constam do contrato. Não se trataria de pagamento de comissões, posto que incabível falar de comissões pagas ao cedente, parte do contrato. Apesar dos pagamentos estarem comprovados mediante as cópias microfilmadas apresentadas, seu valor excede ao contratualmente estabelecido, pelo que os reputo pagamentos sem causa e não os reconheço como custos dedutíveis.

Finalmente, quanto aos cheques marcados como (d), que totalizam R\$ 19.200,00, foram emitidos em nome de Benedito Fermino Costa e Francisco Carlos Fattori, pessoas cuja participação no negócio ou relação com qualquer das empresas resta absolutamente desconhecida. No verso das cópias microfilmadas (fl. 176 do Anexo II), consta anotação de que substituiriam o cheque nº 007935, emitido em favor da Santa Maria Agrícola. Mesmo assim, pelas razões expostas no parágrafo anterior, considero os pagamentos sem causa, e os custos indedutíveis.

Passo, então, a tratar do item 004 da autuação.

Essa glosa diz respeito à despesa de R\$ 24.000,00, contabilizada em 12/02/2001 a débito da conta 2275 (fl. 532), amparada pela nota Fiscal nº 019, emitida pela empresa Regional Center Ltda (fl. 61). Tal despesa estaria intimamente ligada à operação de compra de créditos já descrita, posto que tratar-se-ia de pagamento de comissão por intermediação, exercida por aquela empresa em parceria com a NAM Consultoria.

No entanto, diversamente da situação da NAM, não há aqui prova efetiva de que a Regional Center tenha participado da negociação na condição de intermediária, posto que o contrato de fls. 162/163 não tem a assinatura de seu representante, e seu nome não consta nem do contrato de cessão de créditos, nem dos aditivos. Também não há qualquer comprovação do pagamento efetuado. Finalmente, a própria recorrente, à fl. 1179, admite que “... a co-responsável REGIONAL CENTER não prestou efetivamente os serviços prestados, NÃO SENDO DEVIDOS os honorários previstos naquele instrumento relativamente à parte daquela ...”. Ora, se os serviços, mesmo que admitindo-se contratados, não foram prestados, os honorários se tornaram indevidos e os pagamentos não foram feitos, a nota fiscal de fl. 61 se torna documento sem qualquer valor, e a despesa, por óbvio, foi corretamente considerada indedutível, tanto pelo fisco, quanto pela autoridade julgadora em primeira instância.

Em resumo, quanto ao item 008 da autuação, do valor glosado de R\$ 1.071.748,00 se há de exonerar R\$ 1.011.720,00 (= R\$ 987.720,00 + R\$ 24.000,00), remanescendo a glosa de R\$ 60.028,00. Quanto ao item 004 da autuação, remanesce integralmente a glosa de R\$ 24.000,00.

Item 009 do Auto de Infração – IRPJ (fl. 615): Glosa de Prejuízos Compensados Indevidamente / Saldos de Prejuízos Insuficiente



Neste item, foram glosados R\$ 236.672,09 de prejuízos fiscais acumulados do IRPJ, por compensação tida pelo Fisco por indevida, o mesmo ocorrendo com R\$ 235.390,08 da base de cálculo negativa da CSLL, acumulada de períodos anteriores.

Segundo a fiscalização, o contribuinte teria utilizado para compensação no REFIS a totalidade dos prejuízos fiscais e bases negativas de que dispunha, em 28/06/2000. Assim sendo, a compensação feita ao final do ano-calendário 2001 seria indevida, por absoluta inexistência de saldos acumulados a compensar.

Mantida a exigência em primeira instância, a recorrente se limitou a repetir os argumentos já trazidos na fase impugnatória, de que não teria utilizado integralmente os saldos negativos / prejuízos acumulados, mas tão somente parte, e que a parcela remanescente seria suficiente para as compensações efetuadas em 31/12/2001.

Equivoca-se a recorrente, e o motivo de seu equívoco é fácil de identificar. Transcrevo, abaixo, o art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 44/2000, a qual estabelece procedimentos para a compensação de créditos e a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Atenção especial merece seu parágrafo 2º, que grifei.

Art. 6º Poderão ser utilizados prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas, próprios da pessoa jurídica, passíveis de compensação na data da opção na forma da legislação vigente, desde que relativos a período de apuração encerrado até 31 de dezembro de 1999 e devidamente declarados ou informados à Secretaria da Receita Federal - SRF até a data da opção, salvo em relação ao período de apuração correspondente ao ano-calendário de 1999, que deverá ser informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ correspondente ao exercício financeiro de 2000, no prazo estabelecido para sua apresentação.

§ 1º [...]

§ 2º O valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação, sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, das alíquotas de quinze por cento e de oito por cento, respectivamente.

§ 3º [...]

Ora, o prejuízo fiscal e as bases negativas da CSLL acumulados não representam tributo, mas sim bases de cálculo. Ao permitir a compensação com débitos tributários no âmbito do REFIS, a autoridade, corretamente, tomou o cuidado de determinar que se aplicassem às bases negativas as correspondentes alíquotas, respectivamente de 15% para os prejuízos fiscais e 8% para as bases negativas de CSLL.

Exatamente nisso consistiu o equívoco da recorrente, conforme se observa às fl. 419/420: sobre o saldo de prejuízos fiscais em 31/12/1999 no valor de R\$ 559.228,85 aplicou o percentual de 15%, chegando a R\$ 83.884,32, valor passível de compensação no REFIS. Mas essa compensação utilizou todo o saldo de prejuízos. O valor a ser baixado corretamente no Lalur seria de R\$ 559.228,85, e não de R\$ 83.884,32, como erroneamente fez a recorrente, confundindo base de cálculo com valor de tributo. O mesmo raciocínio é aplicável ao saldo de bases negativas de CSLL (R\$ 582.852,33) e o valor passível de compensação no REFIS (R\$

46.628,18). De igual forma, o saldo negativo se exauriu na compensação efetuada no âmbito do REFIS.

Isto fica bastante claro no extrato que consta à fl. 327, em que são demonstrados os valores a compensar (respectivamente, R\$ 83.884,32 e R\$ 46.628,18) e as bases correspondentes (R\$ 559.228,85 e R\$ 582.852,33), para o IRPJ e a CSLL.

Desta forma, fica evidenciado que o procedimento do contribuinte foi incorreto, ao efetuar compensações em 31/12/2001 (vide Lalur às fls. 415/416), por inexistência de saldos a compensar. Nenhum reparo se há de fazer, portanto, ao acórdão recorrido que manteve as glosas.

Reflexos Tributários: PIS, COFINS e CSLL

Aqui, a recorrente pleiteia a extensão aos reflexos dos argumentos referentes ao IRPJ, e reafirma as alegações apresentadas na fase impugnatória quanto ao adicional da CSLL, exigido, a seu ver, indevidamente.

Quanto ao adicional da CSLL, a recorrente busca fazer crer que o adicional da CSLL, de que tratou o art. 6º da Medida Provisória nº 1.807, de 28/01/1999, e posteriormente, o art. 6º da Medida Provisória nº 1.807-10, de 26/10/1999, seria um percentual a incidir sobre a própria contribuição. Em seu apoio, invoca a mudança na forma da redação, quando da edição da Lei nº 10.637/2002, art. 37. Vejamos o texto desses dispositivos legais

MP nº 1.807-10/1999:

Art.6º A contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será cobrada com o adicional:

I-de quatro pontos percentuais, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1ª de maio de 1999 a 31 de janeiro de 2000;

II-de um ponto percentual, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1ª de fevereiro de 2000 a 31 de dezembro de 2002.

Parágrafo único. O adicional a que se refere este artigo aplica-se, inclusive, na hipótese do pagamento mensal por estimativa previsto no art. 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, bem assim às pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado.

Lei nº 10.637/2002:

Art. 37. Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1ª de janeiro de 2003, a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, será de 9% (nove por cento).

Da mesma forma que a autoridade *a quo*, não vislumbro a distinção a que se refere a recorrente. A diferença de redação se deve ao fato de que, na medida provisória, se tratava da cobrança de adicional a vigor por prazo determinado, enquanto que na lei se cuidava

de alteração permanente de alíquota, enquanto não sobreviesse nova legislação. A Instrução Normativa nº 81/1999 e, posteriormente, a Instrução Normativa nº 79/2000, questionadas pela recorrente, nada mais fizeram do que disciplinar o que já se encontrava previsto no texto de medida provisória, com força de lei.

À mingua de novos argumentos, não acolho o pleito da recorrente, quanto a este ponto.

No que tange à extensão de seus argumentos aos reflexos tributários, onde cabíveis, as ponderações efetuadas ao longo deste voto são aplicáveis, seja para manter ou para exonerar as exigências, conforme o caso.

Das multas aplicadas: 75% e 150%

A recorrente insiste no caráter, a seu ver, confiscatório das multas aplicadas de ofício, tese já abordada na fase impugnatória.

Assim reza o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988, que trata do princípio do não-confisco (grifo não consta do original):

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

[...]

Por pertinente, reproduzo abaixo o artigo 3º da Lei nº 5.172/1966 (CTN) (grifo não consta do original):

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Ora, desde que tributo não é sanção de ato ilícito, conforme dispõe o CTN, fica patente a distinção entre tributo e multa, esta, sim, de natureza punitiva. E a vedação constitucional invocada se refere tão somente a tributo. Quanto à multa ora em discussão, inaplicável a limitação constitucional do poder de tributar trazida pela recorrente.

E para sepultar de vez qualquer discussão sobre esse ponto, deve ser trazida à colação a súmula nº 2 deste Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo que desnecessário se faz qualquer outro comentário:

Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.



Quanto à multa qualificada de 150%, aplicada às infrações nº 002, 003 e 006, afirma que a Fiscalização não teria comprovado a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, de tal forma que a conduta da recorrente pudesse ser enquadrada nos tipos legais pertinentes.

O cabimento da multa qualificada já foi apreciado neste voto, quando da análise de cada uma das infrações em que foi aplicada. Para maior clareza, resumo a seguir o tratamento dado em cada situação.

- Infração nº 002 (Contrato com a empresa SIM INCENTIVE E MARKETING S/C Ltda.) – o voto foi no sentido de reduzir a multa aplicada, de 150% para 75%.
- Infrações nº 003 e nº 006 (utilização de documentos inidôneos) – o voto foi no sentido de reduzir a multa de 150% para 75%, no caso da GEOTÉCNICA e RENATO SILVEIRA/INSTALASAN e de manter a multa de 150% no caso de ENETEL, DIRETRIZ, SERVIENGE e TECNOTERRA.

Dos juros de mora: taxa SELIC

Aqui, a recorrente reafirma os argumentos trazidos na fase impugnatória, de que a imposição da taxa SELIC seria ilegal e inconstitucional. Por sua ótica, essa taxa teria caráter remuneratório, e seu uso como taxa de juros afrontaria o art. 161, § 1º, do CTN e o art. 192, § 3º, da Constituição Federal.

Já em primeira instância, a autoridade julgadora *a quo* discorreu longamente sobre a matéria, demonstrando que a aplicação da taxa SELIC está legitimamente inserida no ordenamento jurídico, e que sua utilização no caso concreto foi feita rigorosamente dentro dos parâmetros legais. Não faço qualquer reparo às considerações feitas no acórdão recorrido e, na inexistência de questionamentos específicos àquela decisão, entendo desnecessário alongar-me sobre a matéria. Apenas, para finalizar, transcrevo a Súmula nº 4 deste Primeiro Conselho de Contribuintes, publicada no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006.

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Conclusão

Em conclusão, por todo o exposto, voto por acolher a preliminar de decadência em relação à Contribuição para o PIS, para os fatos geradores ocorridos até março de 2000. No mérito, sou pelo provimento parcial do recurso voluntário, nos seguintes termos:

- Para o item 002 do Auto de Infração, voto por reduzir a multa aplicada de 150% para 75%.
- Para o item 006 do Auto de Infração, quanto às glosas de custos/despesas lastreadas em notas fiscais emitidas pelas empresas RENATO



SILVEIRA/INSTALASAN e GEOTÉCNICA, voto por reduzir a multa aplicada de 150% para 75%.

- c. Para os itens 007 e 011 do Auto de Infração, voto por exonerar completamente as exigências.
- d. Para o item 008 do Auto de Infração, voto por reduzir a glosa de R\$ 1.071.448,00 para R\$ 60.028,00.
- e. Nos demais casos, manter as exigências, inclusive com as multas aplicadas.
- f. Quanto aos reflexos tributários, aplicam-se, onde cabíveis, as decisões acima.



WALDIR VEIGA ROCHA

Voto Vencedor

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Redator Designado

“*Data vênia*” do entendimento manifestado pelo nobre relator, entendo que, no caso, deve ser acolhida a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente ao primeiro trimestre do ano de 2000.

Assiste razão à Recorrente, vez que em 18 de abril de 2005, quando concretizado ao Ato Administrativo de Lançamento, já havia decorrido o prazo decadencial e não mais era possível formalizar a exigência de natureza tributária cujo fato gerador tenha ocorrido até o dia 31 de março de 2000.

Com efeito, filio-me à corrente que defende a tese no sentido de que as contribuições para a seguridade social têm natureza tributária e, portanto, o prazo decadencial está regido pelo comando legal inserto no artigo 150, parágrafo quarto do CTN.

Invoco, aqui, o conteúdo do voto que proferi por ocasião do julgamento do recurso nº 153.905, que deu causa ao Acórdão nº 105-16.912, de 06 de março de 2008:

“No que se refere, exclusivamente, à matéria em litígio, objeto do Recurso Voluntário, verifica-se que desde a fase processual que antecedeu a decisão de primeiro grau, sustenta a autuada a decadência, tanto do IRRF incidente sobre diversas parcelas no ano de 1997, arroladas no item 11.4 do TERMO DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E DE CONSTATAÇÃO, como da CSLL exigida em decorrência das parcelas submetidas à incidência do IRPJ.

(...)



O nosso entendimento, como já manifestamos em reiterados votos escritos e que em linhas gerais também é fundamento do Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente, assenta nos seguintes fundamentos:

Entendo que: (i) todos os tributos dependem de lançamento; (ii) e este é de competência privativa da autoridade administrativa, dado dispor o art. 142 do CTN, verbis:

“Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (destaque da transcrição).

Deste modo, em face do que consta desse dispositivo, conclui-se que o impropriamente chamado auto-lançamento (pois o lançamento é privativo da autoridade administrativa) ou lançamento por homologação nada mais é do que uma obrigação prevista em lei, que uma parte da doutrina considera acessória.

Pois, mesmo nos casos em que a liquidação do débito seja atribuída por lei ao próprio sujeito passivo, a própria obrigação tributária não se reputa extinta, enquanto a atividade exercida pelo obrigado não seja homologada (tácita ou expressamente).

Assim, segundo a doutrina, quer a declaração seja prestada pelo sujeito passivo no lançamento por declaração ou misto, quer a lei atribua ao contribuinte ou a terceiro a prática de todos os atos que antecedem o lançamento por homologação, tais como a interpretação das leis tributárias substantivas, sua aplicação aos fatos identificados como fatos imponíveis previstos na hipótese de incidência da norma, a valoração de tais fatos, e, finalmente, a aplicação da alíquota: tais atos devem ser considerados como mera colaboração do referido contribuinte ou responsável.

Saliente-se que, em decorrência dessa atividade complexa de interpretação, o contribuinte pode concluir não ser devido o tributo, ser menor a base de cálculo ou a alíquota aplicável, ou mesmo não estar obrigado a qualquer recolhimento em virtude de ter parcelas que a lei expressamente autoriza a compensar, independentemente de prévia autorização administrativa.

Portanto, o que se homologa não é o lançamento, nem o pagamento, mas um conjunto de atividades previstas em lei, pois o lançamento é sempre de competência privativa da autoridade administrativa e no chamado lançamento por homologação antes de o sujeito passivo antecipar ou não o pagamento, é indispensável que ele, interpretando a lei de regência,



verifique se efetivamente ocorreu o fato gerador, determine a matéria tributável e o montante do tributo devido, e, se for o caso, proceda ao recolhimento dos tributos, nos prazos fixados em lei.

Assinale-se que, em razão da conceituação estabelecida no art. 150 do CTN e das atribuições previstas na legislação do tributo que dão corpo àquela definição, a natureza do lançamento não fica condicionado ao procedimento que o sujeito passivo tenha adotado.

A responsabilidade pela apuração e recolhimento do tributo é do contribuinte. Feita a apuração, havendo imposto a recolher, ele deve recolhê-lo, não havendo, nada deve recolher. As duas situações, havendo ou não imposto a recolher, são juridicamente iguais. O contribuinte assume a responsabilidade pelos seus atos, se recolheu, pelo quanto recolheu, se não recolheu pela informação de que nada tinha a recolher. O não recolhimento é uma manifestação de vontade, tanto quanto o recolhimento.

Neste sentido, já nos idos do ano de 1979, através do Acórdão CSRF/01-0.174, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, adotou o fundamento do voto do Conselheiro Relator, onde foi consignado:

“(...) data vênua dos que concluem em contrário, a eventual ausência do recolhimento da prestação devida não altera a natureza do lançamento. Evidentemente que, se ainda dentro do prazo de lei, a autoridade administrativa verificar que o proceder (atos praticados) ou atividade desempenhada pelo sujeito passivo não está de acordo com o que dispõe a lei não só negará homologação, como ainda efetuará o lançamento de ofício (no caso substitutivo do por homologação), nos termos do art. 149, V, do C.T.N”.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade do administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo ad quem é de cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada fictamente, pelo decurso do prazo extinto (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN).”

Acentue-se que não se alteraram as conseqüências previstas em lei, pelo fato de o lançamento ex officio ser decorrência de não ter o sujeito passivo ou terceiro apresentado os elementos previsto nos art. 147 do CTN; ou ser ele conseqüência de inexatidão ou omissão, por parte do sujeito passivo, nos casos previstos no art. 150 do mesmo diploma.

Assim, a correção monetária e os juros de mora são calculados e devidos a partir dos respectivos vencimentos originariamente previstos em lei, acarretando as respectivas intimações decorrentes do lançamento ex officio, apenas os efeitos próprios da motivação fiscal, como a multa, por exemplo. Isto quer dizer que o fato de sujeito passivo ou terceiro deixar de apresentar



os elementos para que o Fisco proceda ao lançamento por declaração ou a inexatidão ou omissão por parte do sujeito passivo, quando a lei lhe atribua a obrigação do pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa, não altera a natureza do lançamento prevista para o tributo no C.T.N., isto é, a atividade administrativa não altera a natureza do lançamento originariamente prevista.

Saliente-se que outro não é o entendimento que emerge do disposto no art. 149, inciso V, e do estabelecido no parágrafo único do mesmo artigo, pois, enquanto o primeiro autoriza a revisão de ofício pela autoridade administrativa, quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada; no parágrafo único do mesmo dispositivo se condiciona essa revisão a que ela ocorra antes de o direito da fazenda ter sido extinto, literalmente:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

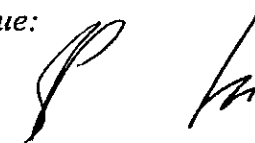
.....
Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Como salientei ao fundamentar o Acórdão nº 101-93.642, de 17/10/2001, o caput do artigo 149 do CTN encerra, na essência, dois comandos: a) um que contempla a prática do Ato Administrativo de Lançamento, originariamente, nos termos da Lei que instituiu a exação (exemplificadamente, o IPTU, o IPVA etc.), e; b); outro que outorga à autoridade administrativa o dever-poder de rever ou substituir o contribuinte, qualquer que seja a modalidade a que o imposto ou contribuição, em princípio, estivessem submetidos, mas desde que não tenha sido extinto o direito da Fazenda Pública.

Quer dizer, o art. 149 e seu parágrafo único do CTN não autorizaram qualquer alteração das conseqüências previstas na lei para a modalidade de lançamento originariamente previsto, inclusive do prazo decadencial, vez que ressalva essa revisão aos casos em que o direito não tenha sido extinto.

Por outro lado, ao contrário do que tem sido sustentado, também inexistente regra determinando que, nos casos de lançamento ex officio, o prazo decadencial seja o previsto no art. 173. Lá não se menciona qualquer modalidade de lançamento, seja ele por declaração, por homologação, ou ex officio.

No art. 173 do CTN se estabelece a regra geral dos prazos decadenciais, inaplicável aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever do exame da situação fática frente à legislação de regência, e, quando for o caso, antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, dado existir regra específica para estes casos, como previsto no art. 150, § 4º, do CTN, onde se estabeleceu que:



“§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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”. (destaques da transcrição).

Ora, da simples leitura desse dispositivo já emergem três conseqüências totalmente contrárias à conclusão daqueles que entendem que na ausência de recolhimento total ou parcial do tributo, não se aplicaria a regra do art. 150, § 4º.

a) a primeira e mais importante, é que o próprio texto legal reconhece que nessa espécie de lançamento pode ocorrer insuficiência de recolhimento, do contrário não tinha porque excepcionar as omissões qualificadas por dolo, fraude ou simulação;

b) a segunda, é a de que a vingar essa tese, a norma não teria aplicação, exatamente nos casos para os quais ela teria sido estabelecida, qual seja: abreviar os prazos decadenciais nos tributos em que a lei impõe todos os ônus ao sujeito passivo, dado ser certo que, se ela somente fosse aplicável nos casos em que nenhuma diferença ocorresse, ela seria totalmente inútil, visto que nessa hipótese, seria indiferente que o prazo decadencial fosse o geral, ou de 10 ou mais anos;

c) a terceira, é a de que afronta a boa exegese dar idêntico tratamento, às omissões quando não ocorrem essas figuras delituosas, dado ter a lei expressamente estabelecido serem somente esses os casos em que se opera a exclusão da regra de decadência previstos no §4º do art. 150 do CTN). Se outro fosse o seu objetivo, não elencaria expressamente apenas essas hipóteses.

Pois, como de há muito ensinou o consagrado mestre CARLOS MAXIMILIANO, em sua Hermenêutica:

“No caso em que o resultado da interpretação conduza a resultado ilógico ou incongruente deve o intérprete admitir que o seu entendimento não é o melhor é rever o processo de compreensão”.

Ressalte-se que também não seria de boa hermenêutica, nos casos em que a lei estabelece o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sem expressa determinação legal: (a) por um lado, manter a exigência de todos os ônus fixados em lei (atualização monetária, juros moratórios etc.), como se lançamento ex officio não tivesse ocorrido, e; (b) por outro, negar a contagem do prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN, deslocando esse termo inicial para os prazos indicados no art. 173 do mesmo diploma. Tudo respeitadas as mesmas condições, isto é, sem expressa determinação legal.



Ainda teríamos de concluir que, para vingar o entendimento daqueles que sustentam não ser aplicável o disposto no §4º do art. 150 do CTN, em todos os casos de lançamento ex officio, nas hipóteses em que o Fisco autua o sujeito passivo por falta de recolhimento, nos casos de divergência de entendimento quanto ao fato de o tributo ser ou não devido, antes de decidirmos qual a regra de decadência aplicável, teríamos de concluir se o tributo era ou não devido.

Se fosse devido, a regra aplicável seria a do art. 173 e se não fosse devido, a regra seria a do art. 150, § 4º, do mesmo Código, o que seria um verdadeiro absurdo, pois teríamos de partir do fim para o começo, afrontando toda e qualquer regra de interpretação aceitável.

Assim, não tem o menor amparo legal, o sustentado pela Fiscalização quando procede a autuações, sob o fundamento de não ser aplicável ao lançamento "ex officio" o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, pois os procedimentos adotados pela Administração, como visto não interferem nas conseqüências.

Esse entendimento está hoje consolidado em decisões, assim ementadas:

"IRRF – IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - DECADÊNCIA Nos casos de tributos sujeito ao regime de lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Lançamento realizado após a homologação tácita não subsiste. (Lei 5.172/66 art. 150 parágrafo 4º)". (Acórdão nº - CSRF/01-04.907, de 17/02/2004, Relator Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES) 02/12/2002

"IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE REMESSAS EM CONTA DE RESIDENTES NO EXTERIOR POR CONTA E ORDEM DE RESIDENTES NO PAÍS - DECADÊNCIA - Tratando-se de lançamento por homologação, o prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decai em cinco anos contados da data do fato gerador. Recurso negado." (Acórdão nº - CSRF/01-04.063)

"IRF - TRIBUTOS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - FATO GERADOR - DECADÊNCIA - Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "ex officio" formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado". (Acórdão nº - CSRF/01-04.260, de 02/12/2002, Relator Maria Goretti de Bulhões Carvalho)



Essas decisões da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS comprovam que a falta de recolhimento não interfere no prazo decadencial. Deste modo, a decadência do IRF e da CSLL, também é indiscutível.

Portanto, ressalvadas as exceções previstas no § 4º do art. 150 do C.T.N., o termo a quo do prazo decadencial será a data da ocorrência do fato gerador, sempre que o tributo originalmente se sujeite o lançamento por homologação, como ocorre com o IPRJ, IRF, CSLL, PIS, COFINS etc. quando a lei determina que o contribuinte ou responsável efetue o pagamento de tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, o que implica na complexa atividade de verificação: (i) de que esteja sua atividade sujeita à legislação daquele tributo; (ii) de que tenha ocorrido, na hipótese, o fato gerador; (iii) do valor tributável naquela operação; (iv) da alíquota aplicável; (v) do cálculo do tributo devido, (vi) do prazo previsto para o recolhimento, e; (vii) e, quando for o caso, proceder ao seu pagamento nos prazos fixados.

Tudo isso, saliente-se, sem prejuízo dos ônus pela falta de recolhimento dos prazos nessa legislação estabelecidos e ainda sem prejuízo do cumprimento das obrigações acessórias referentes ao documentário fiscal.

Nesses casos defrontar-nos-emos com o tributo sujeito ao denominado lançamento por homologação, cujo prazo de decadência, salvo nos casos de prova de dolo, fraude ou simulação, terá como termo a quo a data do fato gerador, pois o que se homologa é essa atividade e não o recolhimento, como se depreende da exegese do art. 149, inciso V, c/c o parágrafo único do mesmo artigo e § 4º do art. 150 e do art. 156, inciso V, ambos do CTN.

Assim, no âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal com competência legislativa para regular a matéria decadencial, traz expressamente o momento em que, após a ocorrência, no mundo fático, do fato gerador dos tributos e o nascimento da obrigação tributária, a Fazenda Pública não mais poderá exercer o seu dever-poder de formalizar a exigência do crédito tributário, fulminando o próprio direito substantivo, como ocorre no presente caso, pois o IRPJ, IRF e a CSLL, são tributos sujeito ao lançamento por homologação, decaindo a fazenda do direito de proceder a qualquer nova formalização de exigência deste tributo, após decorridos cinco (5) anos do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

E, como o próprio Fisco expressamente consignou ter ocorrido o fato gerador em 31/12/1997, ou ainda em datas anteriores, em 11/03/2003, quando foram efetivamente formalizadas as exigências fiscais constantes das referidas peças básicas, já haviam transcorrido mais de cinco (5) anos, prazo máximo previsto para a Fazenda Nacional efetivar o lançamento, perimindo, em consequência, o direito da Fazenda Nacional.



Também não procede a fundamentação adotada pela decisão recorrida para a negativa de decadência da CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, invocando-se para tal o disposto no art. 45 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Dado que tal dispositivo somente se aplica aos tributos administrados pelo INSS, como se passa a demonstrar.

Essa legislação distingue duas espécies de contribuições sociais: as arrecadadas pela seguridade social (às vezes denominadas "créditos da Seguridade Social" e, com sentido mais estreito, "contribuições previdenciárias") e as arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal.

A Medida Provisória nº 222, de 4 de outubro de 2004 (convertida na Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005), por exemplo, assim delas trata, ao cuidar da arrecadação pelos órgãos do MPAS:

"Art. 1º. Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem assim as demais competências correlatas e conseqüentes decorrentes do exercício daquelas, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento."

É a própria Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que distingue os órgãos da Seguridade Social (ou o conceito de Seguridade Social), de um lado, e os do Tesouro Nacional (ou o conceito de órgãos de fora da Seguridade, que arrecada para ela), de outro, no que se refere às contribuições sociais.

Assim, no art. 11, discrimina as receitas (caput), enumerando analiticamente as contribuições sociais (parágrafo único):

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;



d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

A Lei nº 8.212/91, menciona a Receita Federal no art. 33, ao tratar da arrecadação, fiscalização, lançamento e normatização do recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre faturamento e lucro e sobre a receita de concursos de prognósticos:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal - SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

Ao cuidar das contribuições não arrecadadas diretamente pela Seguridade Social, mas sim pelo Tesouro (destinatário imediato do produto da arrecadação de contribuições realizada pela Receita Federal), determina que este repasse tais recursos para aquela.

Art. 19. O Tesouro Nacional repassará mensalmente recursos referentes às contribuições mencionadas nas alíneas "d" e "e" do parágrafo único do art.11 desta Lei, destinados à execução do Orçamento da Seguridade Social.

Estabelecida, assim, pela própria Lei nº 8.212, a perfeita distinção entre umas contribuições e outras, fica ainda mais fácil entender a quais se refere o art. 45, quando se trata de decadência decenal. Refere-se apenas à Seguridade, e não às contribuições a serem repassadas pelo Tesouro (arrecadadas por órgãos alheios à Previdência Social ou à Seguridade):

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

§ 1º Para comprovar o exercício de atividade remunerada, com vistas à concessão de benefícios, será exigido do contribuinte individual, a qualquer tempo, o recolhimento das correspondentes contribuições.

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

§ 3º No caso de indenização para fins da contagem recíproca de que tratam os arts. 94 a 99 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, a base de incidência será o § 3.º, conforme dispuser o regulamento, observado o limite máximo previsto no art.28 desta Lei.

§ 4º Sobre os valores apurados na forma dos §§ 2º e 3º incidirão juros moratórios de 0,5% (zero vírgula cinco por cento) ao mês, capitalizados anualmente, e multa de dez por cento.

§ 5º O direito de pleitear judicialmente a desconstituição de exigência fiscal fixada pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS no julgamento de litígio em processo administrativo fiscal extingue-se com o decurso do prazo de 180 dias, contados da intimação da referida decisão.

§ 6º O disposto no § 4º não se aplica aos casos de contribuições em atraso a partir da competência abril de 1995, obedecendo-se, a partir de então, às disposições aplicadas às empresas em geral.

Como se vê, esse dispositivo, que alberga regra própria de decadência, refere-se às contribuições da seguridade social (arrecadada pelos órgãos da Seguridade Social), e não às contribuições sociais arrecadadas pela União, tanto assim que:

- a) o próprio caput, no início da proposição jurídica (no sujeito da oração ou, mais especificamente, no adjunto adnominal do núcleo do sujeito) diz o que se extingue após dez anos: o direito "da Seguridade Social"; o direito da União (Secretaria da Receita Federal) não se extingue nesse prazo, eis que deste não cogitou o dispositivo;*
- b) o § 1.º, por sua vez, cuida das contribuições sobre o exercício da atividade remunerada (que são contribuições arrecadadas diretamente pela Seguridade, e não pela Receita Federal);*
- c) o § 2.º trata dessas mesmas contribuições, com base em salários-de-contribuição dos segurados (matéria estranha à COFINS, à contribuição social sobre o lucro líquido e ao PIS);*
- d) o § 3.º se refere a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, portanto receitas arrecadadas pela Seguridade Social;*
- e) o § 4.º, por sua vez, não cuida de outra coisa senão das*



contribuições já referidas em parágrafos anteriores, ou seja, contribuições arrecadadas pela Seguridade;

- f) o § 5.º cuida de um regime muito próprio das contribuições que o INSS arrecada, ou seja, da decadência do contribuinte para obter restituição junto àquele órgão (INSS e não SRF);*
- g) o § 6.º alude às contribuições do § 4.º, que também não dizem respeito à COFINS, à contribuição social sobre o lucro líquido, nem ao PIS, portanto nada têm a ver com as contribuições arrecadadas pela Receita Federal.*

Se não bastasse o exame de todo o texto do art. 45 (inclusive, portanto, seus parágrafos), a análise dos dispositivos que o precedem também conduz ao mesmo estuário, pois os arts. 43 e 44 tratam de contribuições administradas pelo INSS, o qual é expressamente mencionado (“inclusive fazendo expedir notificação ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS”).

Tudo bem visto e examinado, tem-se de concluir que, embora as contribuições sociais arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal sejam também contribuições para a seguridade social, na sua destinação, e portanto devam ser “repassadas” ao orçamento respectivo, elas não se confundem com as contribuições arrecadadas pelo INSS ou pela Secretaria da Receita Previdenciária a que alude a MP n.º 222, de 2004. Não se trata aqui de reviver a discussão acerca de se tratar de imposto e não de contribuição social. Trata-se de examinar como a lei discriminou as duas espécies de contribuição, e, ao lado de disposições comuns, deu tratamento jurídico próprio segundo o ente arrecadador.

Apreciando o caput do artigo que estatui a decadência decenal (o já transcrito art. 45), já não bastasse seu teor literal (que, por si mesmo, indica seus destinatários, que são os sujeitos passivos das contribuições previdenciárias, e outras, arrecadadas pela Seguridade Social), observa-se como seria de todo incabível estender seu âmbito para a COFINS, o PIS ou a CSLL, sobretudo se o intérprete der-se ao cuidado de estender os olhos para os demais dispositivos do mesmo artigo e dos artigos vizinhos. Todos eles tratam de contribuições previdenciárias.

Assim, quer se aplique o art. 111 do Código Tributário Nacional, pertinente à espécie por tratar-se de exclusão do crédito tributário, como entende toda a doutrina (e aí se teria a interpretação literal, que prescindiria até do exame dos parágrafos do citado art. 45 da Lei Previdenciária), quer se aplique a sempre necessária interpretação sistemática (caso em que não apenas os parágrafos do art. 45 como os artigos lindeiros confirmam a referida conclusão), o resultado exegético é um só: não se aplica a regra da decadência decenal às contribuições sociais arrecadadas pela Receita Federal.



Para chegar a esse resultado hermenêutico, não é sequer necessário ao aplicador da norma servir-se da teoria da hierarquia das leis (da qual resulta que a lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional, sobrepõe-se a simples lei ordinária).

Também não é necessário servir-se da Constituição da República, cujo adjutório à interpretação da lei certos órgãos reputam proibido, como se o aplicador da lei tributária fosse obrigado a inverter a árvore da hierarquia das leis, pondo os pés para cima e as folhagens para debaixo da terra.

Não são necessários os princípios constitucionais e a própria letra da Constituição, nem o argumento da hierarquia das leis, porque o art. 45 da Lei Previdenciária, por si só se basta, seja se reduzida ao seu caput (interpretação literal), seja se insere em todo o seu conteúdo, como o exame a que se procedeu, de todos seus seis parágrafos (interpretação sistemática). Por si se basta para excluir da decadência decenal a COFINS e outras contribuições sociais que a Seguridade Social (leia-se: o INSS) não arrecada.

Se, ao invés de partir do exame das contribuições previdenciárias, iniciar-se a comparação a partir das contribuições arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal para a Seguridade Social, a interpretação é a mesma: o legislador não quis estender para além daquelas (as previdenciárias e outros créditos tributários constituídos pela Seguridade Social).

Desde o início, as regras relativas à COFINS, ao PIS e às Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido têm afinidade com a legislação do imposto de renda, mais que com as contribuições previdenciárias:

Só em relação à contribuição social sobre o lucro líquido, poderiam ser transcritos mais 231 (duzentos e trinta e um) dispositivos em que é citado o imposto de renda em conexão com tal exação ou vice-versa)

Essa realidade, que bem ilustra a razão pela qual o órgão arrecadador, normatizador, competente também para autuar e julgar, é o órgão fazendário e não a Seguridade Social, isto é, a entidade previdenciária (indicando maior intimidade com o imposto de renda do que com as contribuições arrecadadas pela Seguridade Social—leia-se INSS), não pode haver dúvida de que o legislador andou bem, no art. 45 da Lei n.º 8.212/91, ao restringir a decadência decenal do direito de constituir o crédito; isto é, andou bem de excluir apenas o direito da Seguridade Social de constituir tais créditos. Respeitou a decadência quinquenal às contribuições arrecadadas pela Receita Federal, precisamente porque a afinidade destas é com a legislação tributária em geral, e à do imposto de renda em particular.

Não cabe ao intérprete, em matéria a que o CTN impôs a interpretação literal, entender ou ler, em vez de “o direito da Seguridade Social” (como está no art. 45 da Lei n.º 8.212/91) para passar a entender ou a ler como se estivesse escrito “o direito da Seguridade Social e da Receita Federal”. Tal elasticidade não tem cabimento nessa matéria:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário”

Como bem acentua LUCIANO AMARO, a decadência, pelo fato de o CTN considerar que o crédito só nasce com o lançamento (“que implica a perda do direito de lançar”) não é “causa da extinção do crédito tributário, ou seja, de algo que ainda não teria nascido e que, com a decadência ficaria proibido de nascer”, sendo por isso causa de exclusão do crédito tributário (Direito Tributário Brasileiro, Editora Saraiva, 1997, p.379). Ora, como norma que dispõe sobre decadência, portanto causa de exclusão do crédito tributário, o art. 45 da Lei n.º 8.212/91 merece interpretação literal.

Assim, pela interpretação literal ou gramatical, pela interpretação sistemática, pela razão histórica de as contribuições arrecadadas pela Receita Federal se deve à sua maior afinidade com a legislação do imposto de renda, diferentemente das arrecadadas pela Seguridade Social (rectius: pelos órgãos ou entidades da Seguridade Social), enfim, por tudo o que se acaba de expor, deve-se concluir que a decadência decenal não atinge senão aquelas contribuições que a Seguridade Social poderia constituir. Não as que são constituídas pela Secretaria da Receita Federal.

Não precisa o intérprete, para isso, recorrer sequer aos princípios mais altos do direito, às normas constitucionais ou às regras concernentes à hierarquia das leis. A interpretação do próprio artigo basta para afastar, no caso, a decadência no prazo dilatado (dez anos).

Reiteradas vezes, teve a Câmara Superior de Recursos Fiscais a oportunidade de apreciar essa matéria, mantendo o entendimento de que não se aplicava o disposto no art. 45 às contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal, como se observa das ementas abaixo transcritas.

“Ementa: CSLL - DECADÊNCIA - Por terem natureza tributária, as contribuições sociais devem observar as normas pertinentes aos tributos, ressalvadas as normas constitucionais que lhes forem específicas. Suas regras de decadência devem ser estabelecidas por lei complementar, consoante o artigo 146, III, da Constituição Federal de 1988, aplicando-se, na sua falta, as normas sobre caducidade preceituadas no Código Tributário Nacional.” (Acórdão: CSRF/01-04.262, de 02/12/2002, Relator Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber)

“CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ARTIGO 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade



administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal." (Acórdão nº -SRF/01-04.945, de 13/04/2004, Relator Conselheiro José Carlos Passuello)

"CSSL – DECADÊNCIA – A Contribuição social sobre o lucro líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, em conformidade com os arts. 149 e 195, § 4º, da Constituição Federal, tem a natureza tributária, consoante decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, por unanimidade de votos, no RE Nº 146.733-9-SÃO PAULO, o que implica na observância, dentre outras, às regras do art. 146, III, da Constituição Federal de 1988. Desta forma, a contagem do prazo decadencial da CSLL se faz de acordo com o Código Tributário Nacional no que se refere à decadência, mais precisamente no art. 150, § 4." (Acórdão nº -01-04.791, Relator Conselheiro Carlos Alberto Gonçalves Nunes)

"Decadência – CSLL – A referida contribuição, por sua natureza tributária, fica sujeita ao prazo decadência de 5 anos." (Acórdão nº - CSRF/01-04.690, de 13/10/2003, Relator Cons. Celso Alves Feitosa).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – IRPJ E CSLL – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no § 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)." (Acórdão nº CSRF/01-04.247, de



*15/10/2002, Relatora Conselheira Maria Goretti de Bulhões
Carvalho)"*

Em face do exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito tributário correspondente ao primeiro trimestre do ano de 2000.

Sala das Sessões, em 17 de abril de 2008.


LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n° 11516.000766/2005-13
Recurso n° 153.074 Voluntário
Matéria IRF - ANOS: 2000 e 2001
Acórdão n° 105-16.954
Sessão de 17 de abril de 2008
Recorrente PROSUL - PROJETOS SUPERVISAO E PLANEJAMENTOS LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF - ANO-CALENDÁRIO: 2000, 2001

Ementa: REMUNERAÇÃO INDIRETA - IMPROCEDÊNCIA - Para que prevaleça a tributação exclusiva na fonte incidente sobre remuneração indireta, é necessário comprovar que os valores desembolsados pela empresa constituíram benefício ou vantagem pessoal aos administradores. Em assim não sendo, é de se cancelar a exigência.

PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS E/OU SEM CAUSA - COMPROVAÇÃO - Para a perfeita caracterização da incidência tributária de que trata o art. 674 do RIR/99, necessário se faz comprovar a entrega de recursos, por parte da pessoa jurídica, a terceiros; além disso, o beneficiário do pagamento deve restar não identificado ou, de outra sorte, não haver comprovação sobre a operação que motivou o pagamento. Havendo falha em algum desses elementos, é de se exonerar o lançamento.

MULTA DE OFÍCIO - PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO - INCONSTITUCIONALIDADE - O princípio do não-confisco é aplicável a tributos, que não se confundem com multas. Ademais, o Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TAXA SELIC - A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

 Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. 