MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Recurso nº : 135.445
Matéria : IRPJ E OUTROS – Ex(s): 1997 a 2000
Recorrente : INTERVIRTUAL INTERNET E EVENTOS LTDA.
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC
Sessão de : 14 de abril de 2004
Acórdão nº : 103-21.576

MPF. PRORROGAÇÃO DE PRAZO. Na hipótese de prorrogação tempestiva do prazo de validade do Mandado de Procedimento Fiscal, a legislação prevê a manutenção da mesma autoridade fiscal responsável pela execução do mandato prorrogado.

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento tributário nos casos de tributos enquadrados na modalidade "homologação".

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. Compete ao Fisco, como regra geral, comprovar a ocorrência do fato gerador tributário.

OMISSÃO DE RECEITAS. DIVERSAS PRESUNÇÕES. Duas ou mais omissões de receitas identificadas com base em presunções podem ter origem no mesmo fato e significar múltipla e indevida imposição tributária. Cabe à Fiscalização demonstrar inocorrência de tal hipótese ou, não logrando fazê-lo, apontar a que melhor reflete o montante da receita subtraída da tributação, excluindo as demais.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA. A demonstração da ocorrência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, resguardada ao contribuinte a apresentação de prova contrária.

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES. A lavratura do auto de infração deve contemplar clara descrição das infrações nele indicadas.

DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. A despesa é dedutível desde que necessária à atividade da pessoa jurídica, relativa à contraprestação de algo recebido e comprovada com documentação hábil e idônea.

MULTA QUALIFICADA. A aplicação da multa qualificada pressupõe a comprovação inequívoca do evidente intuito de fraude.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso, interposto por INTERVIRTUAL INTERNET E EVENTOS LTDA.,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por maioria de votos, ACOLHER preliminar de decadência do direito de constituir

o crédito tributário relativo às contribuições ao PIS e COFINS, quanto aos fatos geradores dos meses de janeiro a junho de 1996, vencido nesta parte os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero e Cândido Rodrigues Neuber; por unanimidade de votos, REJEITAR as demais preliminares suscitadas; e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) – excluir da tributação pelo IRPJ e CSLL, as importâncias autuadas a título de "saldo credor de caixa" e "depósitos bancários não contabilizados"; 2) – excluir da tributação pelo PIS e COFINS a importância autuada a título de "depósitos bancários não contabilizados"; 3) – excluir da tributação a importância de R$ 12.138,00 no ano calendário de 1996, autuada a título de "custos ou despesas não comprovadas"; e 4) – reduzir a multa de lançamento *ex officio* agravada de 150% (cento e cinqüenta por cento) ao seu percentual normal de 75% (setenta e cinco por cento), vencidos os Conselheiros Nadja Rodrigues Romero que provia a menor, mantendo a tributação sobre os itens "saldo credor de caixa" e "depósitos bancários não escriturados" e o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que dava provimento integral, por insuficiência na caracterização da infração, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 14 MAI 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, NILTON PÊSS e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.576

Recurso nº : 135.445
Recorrente : INTERVIRTUAL INTERNET E EVENTOS LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto por Intervirtual Internet e Eventos Ltda.[1], devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão DRJ/FNS nº 2.316, de 26/03/2003, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis-SC (fls. 355).

Conforme representação na folha inicial, os presentes autos foram extraídos do processo nº 11516.001207/2001-05 para prosseguimento da exigência mantida pelo acórdão ora contestado.

A exigência abrange créditos tributários de IRPJ (fls. 240), CSLL (fls. 269), PIS (fls. 249) e Cofins (fls. 261).

Segundo o relato constante do termo de verificação fiscal às fls. 183, a autuação decorreu das irregularidades adiante indicadas:

> a) Omissão de receitas caracterizada pela apuração de saldo credor de caixa resultante de lançamentos fictícios a débito da conta caixa como contrapartida de crédito da conta bancos. Os recursos saíam de "bancos" para pagamentos, no entanto, como a contribuinte não registrava esses desembolsos, "gerou fato inusitado, qual seja, o crescimento contínuo e inexplicável do saldo da conta "CAIXA" ao longo dos anos."
>
> b) Omissão de receitas caracterizada por depósitos em contas bancárias não contabilizadas.
>
> Despesas não comprovadas.
>
> c) Compensação indevida de prejuízos fiscais em 31/12/98 como conseqüência das alterações do resultado fiscal dos períodos-base 1996 e 1997, decorrentes das irregularidades acima relacionadas.

[1] A razão social foi "Fenasoft Feiras Comerciais Ltda." até 16/08/2000, segundo consta do termo de verificação fiscal às fls. 184.

> d) Na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL foram consideradas despesas não contabilizadas mas que eram necessárias à atividade da Recorrente, que foram suportadas pela receita omitida e comprovadas com documentos "que apresentam os aspectos formais e necessários para serem considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação de despesas".

Foi aplicada multa qualificada sobre o IRPJ e a CSLL calculados com base nos valores das despesas glosadas relativas às notas fiscais nº 0125, no valor de R$ 14.935,00, emitida por Apoio Equipamentos Metalúrgicos Ltda., e nº 2736, de R$ 68.000,00 emitida por Zimmermann Empreiteira de Mão-de-Obra Ltda.

Ciência dos autos de infração à autuada em 04/07/2001.

A exigência foi impugnada em 03/08/2001 (fls. 295).

O processo original, o de nº 11516.001207/2001-05, foi devolvido à unidade de origem para realização de diligência nos termos do despacho do Presidente da 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Florianópolis às fls. 542. Realizado o procedimento, a autoridade que o executou elaborou a informação fiscal às fls. 545 e a encaminhou para ciência da autuada e apresentação de razões de contestação em aditamento à impugnação.[2]

Nas suas contra-razões, às fls. 554, a autuada afirma que a informação fiscal prestada implicou em mudança de critério jurídico uma vez que a autoridade fiscal passou a desconsiderar, para fins de comprovação de despesa, documentos anteriormente tidos como hábeis e idôneos. Também alega que a informação fiscal deveria vir acompanhada de novo demonstrativo consolidado do crédito tributário, de tal ordem a lhe oferecer condições de exercer o seu direito ao contraditório e ampla defesa.

4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis-SC, por maioria de votos, julgou o lançamento procedente em parte. A ementa do acórdão se encontra assim redigida, *in verbis*:

[2] As cópias da solicitação de diligência, da informação fiscal e das contra-razões da autuada não haviam sido trazidas a este processo (11516.001147/2003-84). Juntei-as às fls. 542/561, nos termos do despacho às fls. 541.

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.576

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: MPF. DECURSO DO PRAZO DE VALIDADE. INOCORRÊNCIA – Descabe a argüição de decurso do prazo de Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) se no prazo de validade deste foi emitido Mandado de Procedimento Fiscal Complementar prorrogando-lhe o prazo de validade.

LEVANTAMENTO DE INFORMAÇÕES MANTIDAS PELA REPARTIÇÃO FISCAL. PRESCINDIBILIDADE DE CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE. - O levantamento preliminar da fiscalização em informações mantidas pela repartição, acerca da atividade dos contribuintes, com o fim de subsidiar futuras ações fiscais, prescinde de prévia ciência dos possíveis fiscalizados.

ACESSO A INFORMAÇÕES PELO FISCO. SIGILO DE DADOS VIOLAÇÃO INOCORRÊNCIA – O acesso da fiscalização a informações mantidas em cadastros da Administração Pública, e que os próprios contribuintes são obrigados a prestar ao fisco, não caracteriza violação ao sigilo de dados.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO – A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstre a ocorrência de uma das situações de exceção, previstas legalmente.

LANÇAMENTOS DECORRENTES. EFEITOS DA DECISÃO RELATIVA AO LANÇAMENTO PRINCIPAL - Em razão da vinculação entre o lançamento principal e os que lhe são decorrentes, devem as conclusões relativas àquele prevalecer na apreciação destes, desde que não presentes argüições específicas ou elementos de prova novos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: DESPESAS. DEDUTIBILIDADE. ÔNUS DA PROVA - Compete ao contribuinte comprovar a dedutibilidade de despesas, mediante a apresentação de documentos hábeis e idôneos.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

DOCUMENTO EMITIDO POR EMPRESA DECLARADA INAPTA. EFEITOS - Não produz efeitos tributários, em favor de terceiros interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido

considerada ou declarada inapta, ressalvando-se os casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
Ano-calendário: 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. PRAZO DECADENCIAL. OCORRÊNCIA DE FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO – Constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial do prazo decadencial de cinco anos para lançamentos referentes ao IRPJ submetido a lançamento por homologação desloca-se da ocorrência do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PRAZO DECADENCIAL - O direito de a Fazenda Pública apurar e constituir seus créditos relativos às contribuições sociais (PIS, COFINS e CSLL) extingue-se após dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

MULTA QUALIFICADA – Configurada a existência de dolo, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação de regência.Lançamento Procedente em Parte"

O presidente da turma *a quo*, que se manifestou por considerar o lançamento improcedente, apresentou declaração de voto.

O acórdão foi cientificado à autuada em 14/04/2003 (fls. 449).

Intervirtual Internet e Eventos Ltda. interpôs recurso em 14/05/2003 (fls. 458). As suas razões de contestação são as abaixo relacionadas, em breve síntese:

a) O Mandado de Procedimento complementar é nulo uma vez que a vedação do art. 16 da Portaria SRF 1.265/1999, quanto à indicação do mesmo AFRF responsável pela execução do mandato extinto, não foi observada. Em conseqüência, também são nulos o procedimento de fiscalização e o auto de infração.

b) Ao realizar investigações sobre as suas atividades, sem o seu conhecimento, a Fiscalização desconsiderou o princípio da cientificação e feriu direitos constitucionais tais como do sigilo fiscal e de dados e da inviolabilidade da intimidade.

c) Os fatos geradores entre janeiro e junho de 1996 já se encontravam alcançados pela decadência.

d) A utilização cumulativa de mais de uma presunção legal para identificação de omissão de receitas pode resultar em múltipla imposição tributária sobre uma mesma receita omitida.

e) A Fiscalização tratou apenas de classificar os documentos de despesas como hábeis ou inábeis, sem identificar individualmente as razões pelas quais os rejeitou. "(...) a ausência de critério na análise dos documentos comprobatórios das despesas se deu não só quando da autuação, mas também após, quando da informação fiscal. Tanto é verdade que a autoridade julgadora, não só acatou a referida informação, como fez o trabalho que deveria ter sido realizado pela autoridade lançadora, quando deveria ter fulminado o lançamento".

f) Em que pese a inexistência de registro contábil das contas bancárias, as receitas que transitaram por elas foram contabilizadas e tributadas.

g) As despesas consideradas incomprovadas pela Fiscalização estão devidamente comprovadas.

h) A multa qualificada deve ser excluída por não restar provado o intuito doloso.

Arrolamento controlado por meio do processo nº 11516.001279/2001-44 segundo informação às fls 540.

É o relatório.

Processo nº : 11516.001147/2003-84
Acórdão nº : 103-21.576

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator

O Recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade.

Não houve a irregularidade nos MPF-complementares indicada pela Recorrente. O voto condutor do acórdão de primeira instância demonstrou que as prorrogações ocorreram nos prazos previstos na Portaria SRF 1.265/99, como se verifica pela leitura do trecho do citado voto, adiante transcrito:

> "É equivocado o entendimento da impugnante, pois não houve o decurso dos prazos estabelecidos nos MPF. Com efeito, o MPF inicial (fl. 01) estabelecia prazo até o dia 15 de dezembro de 2000 para realização de fiscalização. O MPF complementar de fl. 02, emitido nesta data de 15 de dezembro, prorrogou o prazo até o dia 14 de abril de 2001. Já o MPF complementar de fl. 03, emitido em 11 de abril de 2001, prorrogou uma vez mais o prazo, agora, para o dia 9 de agosto de 2001. Os autos de infração foram cientificados à fiscalizada em 4 de julho de 2001 (fl. 2568).

Constata-se que os MPF complementares, que alargaram o prazo de fiscalização, foram emitidos na vigência dos respectivos MPF alterados."

Os MPF-complementares foram emitidos regularmente nos termos do art. 13 da citada Portaria, afastando-se, assim, a hipótese prevista no parágrafo único do art. 16, como alegou a Recorrente.

Igualmente correta foi a conclusão da turma julgadora quanto à alegada nulidade do procedimento de fiscalização, assim fundamentada:

> "O documento de fls. 636 a 647, intitulado "*Solicitação de Informações Bancárias*", de fato, revela a existência de um levantamento preliminar acerca de contas bancárias mantidas pela autuada, anterior à realização da fiscalização em discussão. Entretanto, esse procedimento não deve ser confundido com o de fiscalização, no qual é feito o exame dos livros e documentos, fiscais e contábeis, pelos agentes do fisco, e cujo início implica a perda da espontaneidade em relação às infrações verificadas. O

procedimento contestado constitui apenas o "*cruzamento* " de informações internas à repartição fiscal, cujo fim era o de apurar indícios de infrações tributárias e, assim, direcionar as futuras ações de fiscalização. Por isso, esse levantamento de dados pode ser feito pelo órgão de fiscalização, sem a ciência do contribuinte, em face do seu caráter meramente preliminar à efetiva ação fiscal.

Isso também não caracteriza a quebra do sigilo de dados a que alude a impugnante, pois as contas bancárias identificadas são aquelas que a própria contribuinte informou aos órgãos da Administração Pública, a fim de que realizassem seus pagamentos. Além disso, os códigos de compensação fornecidos pelo Banco Central são de domínio público, figurando normalmente em cheques.

É de se ressaltar que não constam do levantamento preliminar informações acerca de movimentações dessas contas bancárias, mas tão-somente valores de pagamentos realizados pelos órgãos públicos federais, em contas bancárias indicadas pela contribuinte.
(...)

Desta forma, foram utilizados pagamentos e contas bancárias registrados em cadastros mantidos pela Administração Pública. Os contribuintes são obrigados a prestar tais informações ao fisco, de modo que seu acesso por este não caracteriza violação ao sigilo de dados.

Conclui-se, assim, que o princípio da cientificação não se aplica ao caso, nem se comprova a ocorrência de ofensa ao sigilo de dados da contribuinte."

Ressalve-se que também não procede a afirmação de que a Recorrente foi prejudicada no seu direito de defesa "pois quando instaurada a fiscalização, as autoridades fiscalizadoras já estavam pré-julgando as operações da mesma". A Recorrente teve assegurados todos os meios para exercer o seu direito de defesa nas instâncias de julgamento, conforme previsto no Decreto 70.235/72, com observância das garantias e princípios constitucionais que o regulam.

Portanto, considero descabidas as argüições de nulidade dos MPF, do procedimento de fiscalização e dos autos de infração.

Por outro lado, permito-me discordar do entendimento da turma julgadora *a quo* no tocante à decadência do direito de constituir os créditos tributários de PIS e Cofins relativos aos fatos geradores entre janeiro e junho de 1996.

Discute-se a decadência dos tributos submetidos à modalidade prevista no artigo 150 do CTN, os chamados lançamentos por homologação ou "auto-lançamentos".

O artigo 173 fixa, como regra geral, o prazo de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário por intermédio do lançamento. Igual prazo é adotado quando o Código trata especificamente do lançamento por homologação, no § 4º do art. 150. Transcrevo os dois dispositivos, abaixo, *in verbis*:

> "Art. 150 ...
> (...)
> § 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.
>
> 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;
>
> II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
>
> Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

O prazo de cinco anos não tem sido objeto de polêmica nem na doutrina nem na jurisprudência. O mesmo não se pode afirmar no tocante ao termo inicial da sua contagem. Aí coexistem várias teses, todas, diga-se de passagem, muito bem fundamentadas. Citarei algumas delas, resumidamente, sem esquecer de mencionar que não serão abordadas as

hipóteses de lançamento em virtude de decisão que tenha anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado e também as de dolo, fraude ou simulação, por não serem matérias objeto deste processo. Especificamente quanto à multa qualificada aplicada, entendo que não restou comprovada a hipótese prevista na lei, como adiante demonstrarei.

Há os que entendem que, na ausência ou insuficiência de pagamento, deve-se iniciar a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, tendo em vista que não se trataria de lançamento por homologação, mas de lançamento de ofício, ao rigor do inciso V do art. 149, abaixo:

> "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
> (...)
> V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
> (...)"

Outros defendem a contagem a partir da homologação, ou quando transcorrido o prazo para a prática de tal ato pela Administração, na hipótese de homologação tácita, aplicando-se a partir desse momento a regra do art. 173, I. Na prática, essa interpretação contempla a soma dos prazos dos artigos 150 e 173.

Também existem aqueles que defendem que o termo inicial é sempre a data do fato gerador, em qualquer situação.

Alinho-me a esses últimos, os que pensam que o termo inicial será sempre o fato gerador, não obstante inexistir pagamento.

A modalidade de lançamento na qual se encontra enquadrado um tributo está definida na sua legislação de regência. Deve-se compulsar a lei para descobrir qual é a participação do sujeito passivo desde a apuração do montante devido até o momento da

satisfação da obrigação principal. Não é a circunstância de haver pagamento (ou não) que define o tipo de lançamento.

Quando cabe a ele informar dados ao Fisco e aguardar que ele (o Fisco) os processe e informe o valor devido para só então efetuar o pagamento, estamos diante do lançamento por declaração. No lançamento de ofício, todos os procedimentos são adotados pela Administração de forma independente de colaboração do sujeito passivo. Na modalidade do lançamento por homologação, toda a atividade de apuração do valor do tributo é atribuída ao sujeito passivo. A definição desta modalidade está no caput do art. 150:

> "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."

Ao identificar a modalidade de acordo com as regras legais que definem a essência da sistemática de apuração e pagamento do tributo, então o intérprete estará apto a identificar a sua regra específica de decadência.

Vislumbro um equívoco na argumentação dos que defendem que só pode haver homologação de pagamento. Não é o pagamento que se homologa. Sobre esse tema, ensina Hugo de Brito Machado[3]:

> "Objeto da homologação é a atividade de apuração. Tal atividade é privativa da autoridade administrativa. Assim, quando atribuída por lei ao sujeito passivo da obrigação tributária, faz-se necessária a homologação, que a transforma em atividade administrativa. Pela homologação, a autoridade faz sua aquela atividade que foi de fato desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária.
>
> Ainda quando se diz que a autoridade homologa o pagamento, na verdade é a apuração do valor pago que está sendo homologada."

[3] LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E DECADÊNCIA", Dialética e Icet, Fortaleza-CE, 2002, pág. 244.

José Antonio Minatel[4], quando integrava a 8ª Câmara deste Conselho e com a objetividade e a simplicidade que lhe são peculiares, assim se pronunciou ao enfrentar a matéria:

> "O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da administração tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, *a contrario sensu*, não homologado o que não está pago.
>
> Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado", na linguagem do próprio CTN."

Convém lembrar que o termo "lançamento" conforme empregado nos §§ 1º e 4º do artigo 150 vem designar a atividade de apuração do tributo realizada pelo sujeito passivo, exatamente a atividade que carece de homologação. Nesse sentido, lançamento não significa ato administrativo de constituição do crédito tributário.

Alberto Xavier[5], ao criticar a terminologia do Código, vem confirmar, indiretamente, essa constatação ao referir-se à existência da figura de um "lançamento praticado por particular", o que, o meu entender, é a própria atividade de apuração acima referida. Escreve o professor:

> "Salta logo à vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito – com aquele contraditório – de auto-lançamento, acaba caindo neste vício, ao aludir , nos §§ 1º e 4º do artigo 150, à "homologação do lançamento". Assim fazendo, entrou em contradição com o "caput" do artigo 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e, do mesmo passo, acabou

[4] Voto Integrante do Acórdão 108-04.393, sessão de 09/07/97.
[5] DO LANÇAMENTO: TEORIA GERAL DO ATO, DO PROCEDIMENTO E DO PROCESSO TRIBUTÁRIO", Forense, Rio de Janeiro-RJ, 1998, pág. 87.

por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do artigo 142."

Ressalve-se que me atrevo a discordar do ilustre mestre, pelas razões já aqui expostas, no tocante à sua certeza de que a homologação é relativa ao pagamento.

É oportuno lembrar que o § 4º do art. 150 seria simplesmente inútil se o pagamento é que fosse passível de homologação, a norma a ser aplicada seria sempre a geral (art 173, I). Além do mais, o que estaria sujeito à homologação, senão a apuração, quando não há valor a ser pago em virtude do próprio sistema de apuração do tributo, a exemplo do que ocorre com o IRPJ na situação de prejuízo fiscal ou de IPI e ICMS quando o conta corrente acusa crédito do contribuinte?

Na verdade, o § 4º do art.150 do CTN fixa um prazo de 5 anos, contados a partir do fato gerador, para que a Administração exerça o seu poder de controle sobre a acurácia da atividade de apuração (ou, como vimos, de "lançamento") que deve ser realizada pelo sujeito passivo por determinação legal. Dentro desse prazo, sendo constatada ausência ou insuficiência de recolhimento, cabe à autoridade competente realizar o lançamento de ofício como previsto no inc. V do art. 149.

Contudo, a hipótese de lançamento de ofício não transfere o procedimento fiscal para o âmbito da regra geral de decadência do art. 173, I. O inc. V do art. 149 apenas tem a função de autorizar o lançamento de ofício. Afinal, como já demonstrado, a homologação diz respeito à atividade de apuração do valor do tributo e tem o seu *dies ad quem* fixado no citado § 4º do artigo 150 como regra específica para os casos de lançamento por homologação. O decurso do prazo sem manifestação do Fisco pressupõe a sua concordância tácita e extingue o direito de lançar.

Também me parece natural que o prazo tenha a sua contagem iniciada com o nascimento da obrigação tributária. Nas duas outras modalidades – de ofício e declaração, o lapso temporal (art. 173, I) encontra justificativa na necessidade de reservar-se tempo para o procedimento administrativo que antecedente o lançamento tributário e o pagamento, ao

contrário do que ocorre no lançamento por homologação em que o pagamento prescinde de ato administrativo prévio. Daí ter-se a antecipação do *dies a quo* - que é, em geral, o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado - para a data de ocorrência do fato gerador.

No tocante às contribuições sociais, não parece haver controvérsia quanto à sua natureza tributária e sobre a sua submissão às regras de decadência dos tributos. Também me parece certo que a legislação de regência no período ao qual se refere a autuação autoriza enquadrá-las na modalidade do art. 150 – lançamento por homologação.

O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 (dez) anos, conforme fixado pelo art. 45 da Lei 8.212/91, abaixo, in 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.
>
> Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei."

Todavia, a precisa identificação da regra de decadência aplicável às contribuições sociais inclui também a observação do art. 146, III, "b" da Constituição da República. Prescreve o texto constitucional:

> "Art. 146. Cabe à lei complementar:
> (...)
>
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> (...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...)"

De fato, como visto, a Constituição exige expressamente que a matéria seja disciplinada por intermédio de lei complementar. O nosso Código Tributário - Lei 5.172/66 – é o ato legal competente para dispor sobre o tema. Muito embora não seja lei complementar formal, o é no seu aspecto material ou ontológico haja vista ter sido assim recepcionado pela atual ordem constitucional.

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho[6]:

"O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato da Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa."

Seria admissível que o legislador ordinário viesse a fixar prazo decadencial menor exercendo a delegação que lhe foi passada pelo comando "se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos..." (§ 4º do art. 150), não haveria aí nenhuma afronta à Lei Maior. Se fixar prazo maior, como efetivamente ocorreu no caso do art. 45 da Lei 8.212/91, invadirá o âmbito privativo da lei complementar e, conseqüentemente, terá desrespeitado o comando do art. 146, II, "b" da Carta Magna.

Esse é o consenso que encontro na doutrina, a exemplo de Luciano Amaro[7]:

"Não obstante, aparentemente, a lei de cada tributo (que opte pela modalidade de lançamento por homologação) possa escolher qualquer prazo, maior ou

[6] "CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO", 13ª edição, Saraiva, São Paulo-SP, 2000, pág. 191.
[7] "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª edição, saraiva, São Paulo-SP, 1999, pág. 348.

> menor do que o indicado no Código Tributário Nacional, parece-nos que a melhor exegese é no sentido de que a lei só possa fixar prazo para homologação menor do que o previsto pelo diploma legal."

A Lei 8.212/91 também extrapolou a sua competência ao fixar, como termo inicial do prazo decadencial, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído" (art. 45, I), quando o art. 150 do CTN, no seu § 4º, já estabelecera a data do fato gerador como ponto de partida da contagem do prazo.

Desse modo, considerando-se que a supremacia das normas constitucionais obriga o aplicador da lei a obedecê-las preferencialmente às normas de hierarquia inferior, concluo que também é de cinco anos, contados a partir do fato gerador, o prazo decadencial ao qual está submetido o Fisco quanto ao lançamento das contribuições sociais.

Portanto, deve-se reconhecer que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário de PIS e Cofins, relativo aos fatos geradores anteriores a julho de 1996, já se encontrava alcançado pela decadência.

Ressalve-se que os autos de infração de IRPJ e CSLL não abrangem fatos geradores desses meses, o mais antigo é de 31/12/96. Na hipótese dos autos, opção pelo lucro real anual com recolhimentos com base em estimativas mensais ou balanços intermediários, os fatos geradores são anuais e não mensais. Os valores mensais recolhidos constituem meras antecipações a serem computadas na apuração final realizada em 31 de dezembro do ano calendário, este sim, o momento de ocorrência do fato gerador.

Analisadas as preliminares, passo agora ao exame da matéria principal.

A Fiscalização identificou omissão de receitas com base em saldo credor de caixa e em depósitos em contas bancárias não registradas na contabilidade. Os dois montantes foram somados para fins de cálculo do crédito tributário exigido.

A Recorrente propugnou que uma mesma receita omitida pode ser detectada cumulativamente pelas duas formas de apuração utilizadas, resultando em dupla imposição

tributária, o que obrigaria à escolha da "forma de presunção que alcance com mais eficiência o montante de omissões do contribuinte" ou, alternativamente, que reste demonstrado pela Fiscalização a inexistência de dupla imposição.

Parece-me bem fundamentada a afirmação da Recorrente. De fato, é possível que os dois itens de autuação relativos a receitas omitidas identifiquem um mesmo volume de recursos financeiros, ou mesmo parte dele, obtido pela empresa e não registrado na sua contabilidade. Tal hipótese resultaria em tributação maior do que a efetivamente devida uma vez que a base de cálculo estaria superestimada.

Considero igualmente correta a alegação de que caberia à Fiscalização a tarefa de apontar o indicador que mais adequadamente quantificasse a receita omitida. Observe-se o comando do art. 142 da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional (CTN):

> "Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo 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."

O dispositivo legal citado não permite dúvida de interpretação quanto à definição da responsabilidade da Fiscalização a respeito do cálculo do montante do tributo devido.

Outro aspecto relevante concernente à matéria ora analisada diz respeito à inversão do ônus da prova em se tratando de presunções legais. Pode-se dar por incontroversa a legitimidade da sua utilização pela Fiscalização para fins de diagnóstico de infrações à legislação tributária. Entretanto, a possibilidade legal de inversão do ônus da prova no âmbito individual de cada presunção de omissão de receitas não exime a Fiscalização do

dever de identificar qual delas melhor quantifica os recursos não submetidos à tributação haja vista a existência da possibilidade evidente de múltipla imposição tributária.

A inversão probatória só se aplica nos limites da própria hipótese presuntiva. A utilização concomitante de mais de uma presunção é admissível no decorrer da investigação fiscal, contudo, tal situação no lançamento tributário requer a demonstração de que os valores indicados não são originários de uma mesma omissão de receitas.

Reconhece-se que, como regra geral, incumbe à Fiscalização o ônus de provar a existência do fato gerador tributário, é o que determina Art. 9º [8]do Decreto-lei 1.598/77, em especial o § 2º, que reproduzo seguir:

> "Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.[9]
>
> § 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.[10]
>
> § 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.[11]
>
> § 3º - O disposto no § 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração.[12]"

Na mesma linha, é a lição de Paulo Celso Bonilha[13]:

> "Como bem salientou o saudoso e ilustre professor[14], que se destacou de forma proeminente na literatura processual e tributária, a presunção de

[8] Art. 174 do RIR/80 e art. 223 do RIR/94
[9] Art. 276 do RIR/99
[10] Art. 923 do RIR/99
[11] Art. 924 do RIR/99
[12] Art. 925 do RIR/99
[13] "Da Prova no processo Administrativo Tributário", São Paulo, Dialética, 1997, 2ª edição, pág.75.
[14] O "saudoso e ilustre professor" a quem se refere Bonilha é Gian Antonio Micheli

> legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma "*relevatio ab onere agendi*" e não uma "*relevatio ab onere probandi*", isto é, a presumida legitimidade do ato permite à Administração aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão e de forma executória, mas esse atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão."

Não é diferente o entendimento pacífico deste Conselho, como bem ilustra a ementa que abaixo transcrevo:

> "IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - ÔNUS DA PROVA - Nos casos de lançamento por omissão de receitas, excetuando-se as presunções legais, incumbe a Fazenda provar os pressupostos do fato gerador da obrigação e da constituição do crédito.(Acórdão 108-07.124/2002)."

A Fiscalização se equivocou ao computar cumulativamente o saldo credor de caixa e os depósitos bancários no cálculo do montante do tributo devido. Assim concluo muito menos pela certeza da ocorrência da tão falada duplicidade de tributação do que pela relevante possibilidade lógica da sua existência. Deveria ter considerado apenas um dos dois indicadores, aquele que mais adequadamente refletisse o valor mantido à margem da contabilidade. Agora, no julgamento, um deles deve ser excluído do lançamento.

E qual o que melhor reflete a omissão de receitas?

Nessas situações, tenho defendido a tese de que a omissão de maior valor abrange a menor e melhor quantifica a receita subtraída da tributação. Isso, permito-me repetir, quando não se comprove inequivocamente que as duas ou mais hipóteses presuntivas não tiveram a sua origem na mesma omissão de receitas. Portanto, adotando esse critério, penso que o saldo credor de caixa é o parâmetro a ser escolhido para fins de determinação da base de cálculo, devendo-se afastar da tributação o item relativo aos valores dos depósitos nas contas bancárias mantidas sem registro contábil.

Constato que a Recorrente não logrou comprovar as transferências da conta bancos para a conta caixa, em ordem para que a presunção restasse desfeita, donde concluo que o saldo credor de caixa efetivamente ocorreu e resultou quantificado de modo correto, conforme demonstrado na "recomposição da conta caixa" do anexo "I" do termo de verificação

fiscal (fls. 200/201), devidamente retificado pela decisão de primeiro grau com base no quadro demonstrativo equivalente da informação fiscal às fls. 552/553.

Tendo em vista que os valores das bases de cálculo dos itens de número "1" dos autos de infração de PIS e COFINS foram extraídos do demonstrativo de recomposição da conta caixa, concluo que a decisão contestada, especificamente acerca desse item, não merece reparos. Os itens de número "2" dos mesmos autos de infração devem ser excluídos das exigências pelos motivos já expostos acima.

Tratamento diferente devem ter o IRPJ e a CSLL. Nesses dois autos de infração a Fiscalização adotou o critério, reconheça-se, teoricamente correto, de considerar despesas não contabilizadas na determinação da base de cálculo, de acordo com a forma de apuração adotada pela contribuinte: o lucro real. Assim relatou a autoridade fiscal às fls. 188, *in verbis*:

> "A contribuinte apurou, nos anos em consideração, o IRPJ e a CSLL com base no lucro real. Desta forma, a receita omitida deve ser adicionada à apuração feita pela contribuinte para que se determine o lucro real e a diferença a ser lançada. Isonomicamente, devem ser consideradas as despesas que, embora não tenham sido escrituradas, a contribuinte comprove inequivocamente serem necessárias à atividade e também havê-las suportado com a receita omitida.
>
> Conforme dito anteriormente, a contribuinte encaminhou documentos referentes a parte dos lançamentos fictícios. A maior parte dos lançamentos não foi comprovada (fls. 1.880 a 2.474). Como resultado da análise destes documentos apresentados pela empresa no intuito de comprovar os lançamentos feitos a débito na conta "CAIXA", a fiscalização classificou-os, sob o aspecto formal e de idoneidade, em dois grupos de documentos: aqueles que apresentam os aspectos formais e necessários para serem considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação de despesas (fls. 1.454 a 1.879) e os demais, que não apresentam tais características (fls. 1.880 a 2.474).
>
> Dessa forma, as despesas referentes aos documentos de fls. 1.454 a 1.879 foram consideradas na apuração do lucro e da base de cálculo da Contribuição Social, nos respectivos períodos, conforme pode-se observar nos anexos II e III, sendo que tais valores, devidamente corrigidos, foram utilizados para cálculo dos créditos tributários inerentes às infrações relatadas no presente

> relatório. Como a omissão de receitas deve ser computada na sua integralidade, devido aos reflexos nas contribuições incidentes sobre receita (PIS e COFINS), as despesas comprovadas foram somadas algebricamente aos resultados declarados de cada período fiscalizado, reduzindo o lucro ou aumentando o prejuízo. Tal demonstrativo foi elaborado a partir dos relatórios de fls. 1.425 a 1.438 (sistema SAPLI) e das despesas efetivamente comprovadas pelo contribuinte. (Anexo II)"[15]

Apesar de ter adotado o procedimento correto, faltou à autoridade fiscal descrever completamente os fatos como requer o art. 10, III, do Decreto 70.235/72, adiante transcrito:

> "Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
> (...)
>
> III - a descrição do fato;
> (...)"

A descrição "aqueles que apresentam os aspectos formais e necessários para serem considerados como hábeis e idôneos para fins de comprovação de despesas (fls. 1.454 a 1.879) e os demais, que não apresentam tais características (fls. 1.880 a 2.474)", sem a necessária identificação individualizada dos elementos que motivaram a rejeição dos documentos de despesas, é por demais genérica e superficial. Portanto, insuficiente para atender o comando normativo acima transcrito, que tem por objetivo prover os meios para assegurar ao contribuinte o exercício do seu direito de defesa.

A ausência de indicação individualizada das razões de aceitação ou rejeição dos documentos gerou dúvidas na análise deles. Aparentemente sem características próprias que os distinguissem, certos tipos semelhantes de documentos ora foram aceitos pela Fiscalização, ora foram recusados, como afirmado pela Recorrente.

A título de exemplo, observe-se aqueles cujas despesas foram consideradas dedutíveis e representam serviços de táxi (fls. 1542/1556 e 1578/1579), refeições (fls. 1567/1577 e 1627/1628), serviços de autônomos – RPA (fls.1619/1623) e materiais de

[15] Anexos "II" e "III" às fls. 202 e 205, respectivamente.

construção (fls. 1617 e 1632/1633). Todavia, de modo diverso, foram rejeitados outros documentos representativos dos mesmos dispêndios acima discriminados e, ao menos aparentemente, com idênticas características formais, a exemplo daqueles relativos a serviços de táxi (fls. 1950 e 1953), refeições (fls. 1944, 1958 e 1962), RPA (fls. 1880 e 1892) e materiais de construção (fls. 1948 e 1957).[16]

Parece-me claro que os fatos foram insuficientemente descritos. Acrescente-se a isso, como complicador, a decisão adotada pela autoridade fiscal, por intermédio da informação fiscal prestada após a realização de diligência, de considerar rejeitados documentos anteriormente aceitos como aptos para comprovação de despesas quando da realização do lançamento. Abordarei os efeitos desse fato mais adiante.

Pelo exposto, penso que devem ser excluídas das exigências de IRPJ e CSLL os dois itens de autuação relativos a omissões de receitas.

Quanto às despesas não comprovadas (tópico "4.3" do termo de verificação fiscal), apresento no quadro abaixo as notas fiscais consideradas indedutíveis pela fiscalização:

Fato gerador	Valor (R$)	Multa	Emitente	Obs.
31/12/96	12.138,00	75%	Paulo Henrique B. Cláudio	
31/12/96	14.935.00	150%	Apoio Eq. Metalúrgicos	Excluída dec. 1º grau
31/12/97	11.586,69	75%	Paulo Henrique B. Cláudio	
31/12/98	9.400,00	75%	Luiz Nei J. Inácio	
31/12/98	68.000,00	150%	Zimmermann	

De acordo com o descrito no termo de verificação fiscal, as glosas foram baseadas no art. 82 da Lei 9.430/96[17]. Prescreve o dispositivo:

> "Art. 82. Além das demais hipóteses de inidoneidade de documentos previstos na legislação, não produzirá efeitos tributários em favor de terceiros

[16] As fls. citadas são do processo original (11516.001207/2001-05)
[17] Matriz legal do art. 217 do RIR/99 (incluído no enquadramento legal indicado no termo de verificação fiscal).

interessados, o documento emitido por pessoa jurídica cuja inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes tenha sido considerada ou declarada inapta.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos casos em que o adquirente de bens, direitos e mercadorias ou o tomador de serviços comprovarem a efetivação do pagamento do preço respectivo e o recebimento dos bens, direitos e mercadorias ou utilização dos serviços."

O dispositivo transcrito transfere o ônus da prova da efetiva realização da operação ao contribuinte na hipótese ali prevista. Trata-se de uma presunção legal relativa.

A decisão de primeiro grau excluiu do lançamento a NF (nota fiscal) emitida por apoio Equipamentos Metalúrgicos Ltda.. Penso que adotou a decisão correta. As outras glosas foram ratificadas pela turma julgadora.

Inicialmente, penso que a glosa da NF de R$ 12.138,00, emitida por Paulo Henrique Batista Cláudio – ME, não pode persistir por ser relativa ao ano-calendário 1996, portanto, anterior aos efeitos do ato legal que lhe deu suporte, a Lei 9.430/96, cuja vigência se deu a partir de 1º/01/97.

As demais glosas foram corretamente mantidas pela turma julgadora. Ressalve-se que mesmo antes do advento do art. 82 da Lei 9.430/96 a jurisprudência deste Conselho já consagrara o entendimento de que a dedutibilidade de uma despesa operacional não está condicionada apenas a ter sido assumida e paga, é imprescindível que reste comprovado que se refere à contraprestação de algo recebido. Esse é o caso dos presentes autos.

No seu relato às fls. 195/196, a autoridade fiscal informou que o número de inscrição no CNPJ constante da NF emitida por Zimmermann Empreiteira de Mão de Obra Ltda. na verdade pertence à Vila Rica Empreendimentos Imobiliários Ltda. que "está cadastrada na SRF como inapta, o que faz com que seus documentos fiscais não possam ser aceitos.". Citou a legislação de enquadramento e jurisprudência deste Conselho e concluiu: "Os documentos apresentados à fiscalização para comprovar a despesa em tela carecem de

idoneidade e constituem, em tese, fraude.". Aplicou a multa qualificada prevista pelo art. 44, II, da Lei 9.430/96. A turma julgadora recorrida manteve a multa qualificada.

Aqui, nesse ponto, divirjo daquela decisão. Observe-se o comando do art. 44, II, da Lei 9.430/96:

> "Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
> (...)
>
> II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
> (...)"

A aplicação da multa qualificada pressupõe a prova do elemento subjetivo "evidente intuito de fraude", o que não parece restar presente no caso concreto.

A "fraude em tese" não se constitui condição suficiente para atendimento da exigência legal. Os fatos descritos e os elementos trazidos aos autos representam indícios de possíveis operações montadas para evitar ou reduzir, de modo contrário à lei, o pagamento de tributos. Entretanto, indício não significa prova, como deveras sabido. Como não há prova inequívoca da intenção de fraudar, o fato tributário se encontra no campo da dúvida. Nesses casos, cabe ao aplicador da lei interpretá-la da maneira mais favorável ao contribuinte, exatamente como prescrito pelo artigo 112 do CTN.

Pelo exposto, penso que deve-se reduzir o percentual de multa de ofício para o seu percentual normal de 75% previsto no art. 44, I, da lei. 9.430/96.

A pertinente reclamação da Recorrente sobre a mudança de entendimento da autoridade fiscal, após a diligência, acerca de algumas despesas inicialmente aceitas por comprovadas, perde objeto uma vez que os itens de autuação aos quais estava relacionada, cálculo do IRPJ e da CSLL sobre receitas omitidas, serão integralmente excluídos. O fato

objeto da reclamação não trouxe conseqüências para os autos de infração de PIS e COFINS. Penso o mesmo sobre a afirmação de que o julgador teria realizado o trabalho que competia à Fiscalização.

Com base na análise acima, voto pelo provimento parcial do recurso para:

1) Reconhecer a decadência do direito de constituir o crédito tributário de PIS e Cofins relativo aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e junho de 1996;

2) Em relação aos autos de infração de IRPJ e CSLL:

2.a) Excluir da tributação os itens de omissão de receitas em decorrência de saldo credor de caixa e depósitos bancários não contabilizados;

2.b) Excluir da tributação a glosa de despesa da NF de R$ 12.138,00, emitida por Paulo Henrique Batista Cláudio – ME, fato gerador 31/12/96;

2.c) Reduzir a multa de ofício para 75% (art. 44, I, da lei. 9.430/96);

2.d) Determinar que sejam refeitas as compensações de prejuízo fiscal (IRPJ) e base de cálculo negativa (CSLL) tendo em vista os novos valores resultantes deste julgamento.

3) Excluir da tributação de PIS e COFINS o item de omissão de receitas com base em depósitos bancários não contabilizados (item nº 2).

Sala das Sessões – DF, em 14 de abril de 2004

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA