



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13433.000489/2009-18
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-005.512 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2021
Recorrente CONTERRA CONSTRUÇÕES TÉCNICAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO. ART. 173, I, DO CTN.

Na hipótese de não recolhimento do tributo, mesmo que a legislação de regência imponha a antecipação do pagamento nos termos do caput do artigo 150 do CTN, aplica - se a norma geral de decadência prevista no artigo 173, I do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO DE ENQUADRAMENTO. VÍCIO MATERIAL. PREJUÍZO À DEFESA. NULIDADE.

Na espécie, a fiscalização equivocou-se no enquadramento da infração. Não se trata de mero lapso, mas de vício material que prejudicou sobretudo a defesa da contribuinte. Diante de tal vício, impõe-se a declaração de nulidade dos autos de infração de IRPJ e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a arguição de decadência e dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, Luciana Yoshihara Arcangelo

Zanin, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Leticia Domingues Costa Braga, André Severo Chaves, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativos aos fatos jurídicos tributários ocorridos no ano-calendário 2004.

De acordo com os autos de infração, a autoridade fiscal enquadrou as infrações que deram azo à constituição dos créditos tributários como *Glosas de Custos*. Todavia, pela descrição dos procedimentos e a apuração feita, conclui-se que os lançamentos de ofício deveram-se à falta de pagamento/declaração dos valores devidos conforme a DIPJ, ajustados de ofício de acordo com a escrituração fiscal, especialmente no que tange às receitas auferidas e aos custos dos serviços prestados.

Para melhor compreensão, é oportuno trazer à baila trechos do relatório elaborado pela autoridade fiscal nos autos de infração.

A contribuinte apurou o IRPJ e a CSLL de 2004 conforme a sistemática do Lucro Real Trimestral. Entretanto, os débitos de IRPJ e CSLL demonstrados na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ não foram objeto de pagamento ou de declaração em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF. É o que esclarece a fiscalização no início do relatório:

Este contribuinte foi selecionado para ser fiscalizado em virtude de ter apresentado sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica do ano calendário de 2004 em 30/06/2005 com valores a pagar de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica nos 2º, 3º e 4º trimestres com os valores devidos respectivamente de R\$ 198.504,43, , R\$ 336.244,10 e R\$ 280.178,89 e, também, no mesmo período, apresentou respectivamente os valores a pagar de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido de R\$ 73.621,59 , R\$ 123.207,88 e R\$ 103.024,40 , não obstante não pagou , declarou, compensou ou parcelou estes valores apurados em sua Declaração de Imposto de Renda.

Durante o procedimento fiscal, a contribuinte apresentou à fiscalização o Livro Diário no qual estava transcrito balanço com resultado bastante distinto daquele declarado em DIPJ.

Entretanto, a fiscalização não pode tomar como base da apuração do IRPJ e da CSLL a demonstração de resultado transcrita no Livro Diário, uma vez que esta não estaria de acordo com o Livro Razão. Desta forma, apurou as bases de cálculo dos tributos a partir da DIPJ.

Todavia, como a fiscalizada não logrou apresentar diversas notas fiscais relativas a custos lançados a débito do resultado. A autoridade fiscal também constatou diferenças entre os

valores de receitas declarados em DIPJ e aqueles lançados na escrituração fiscal. Assim, ajustou os valores de receitas e de custos declarados em DIPJ conforme a escrituração fiscal. Cito suas palavras:

Enfim, em virtude dos fatos narrados acima, apuramos o lucro desta empresa com as informações do Livro de Registro de Prestação Serviços, Livro de Registro de Entradas e a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apresentada pelo contribuinte em 30/06/2005 o que resultou nos valores devidos conforme demonstrativos em anexo e desconsideramos o resultado que este contribuinte apresentou no Livro Diário que só foi autenticado em 08/04/2009.

A apuração de ofício feita pela autoridade fiscal (fls. 34/77 do processo original) está resumida nas tabelas abaixo:

1º trimestre de 2004	Valores DIPJ	Valores Apurados de ofício
Material aplic. na prod. de serviços	-R\$452.652,00	-R\$288.407,12
Remun. de dirig. de prod. dos serv.	-R\$51.000,00	-R\$51.000,00
Custo do pessoal aplic. prod. Serv.	-R\$345.120,50	-R\$345.120,50
Custo dos Serviços vendidos	-R\$848.772,50	-R\$684.527,62
Receita líquida das atividades	R\$1.329.636,73	R\$1.329.636,73
Lucro Bruto	R\$480.864,23	R\$681.109,11
Resultado do período de apuração	R\$480.864,23	R\$681.109,11
Lucro Real	R\$480.864,23	R\$681.109,11
Base de Cálculo da CSLL	R\$480.864,23	R\$681.109,11

2º trimestre de 2004	Valores DIPJ	Valores Apurados de ofício
Material aplic. na prod. de serviços	-R\$358.452,00	-R\$412.694,74
Remun. de dirig. de prod. dos serv.	-R\$14.400,00	-R\$14.400,00
Custo do pessoal aplic. prod. Serv.	-R\$164.552,20	-R\$164.552,20
Serv. prest. por PF s/ vinc empreg	-R\$2.340,00	-R\$2.340,00
Custo dos Serviços vendidos	-R\$539.744,20	-R\$593.986,94
Receita líquida das atividades	R\$1.357.761,90	R\$1.377.429,78
Lucro Bruto	R\$818.017,70	R\$786.442,84
Resultado do período de apuração	R\$818.017,70	R\$786.442,84
Lucro Real	R\$818.017,70	R\$786.442,84
Base de Cálculo da CSLL	R\$818.017,70	R\$786.442,84

3º trimestre de 2004	Valores DIPJ	Valores Apurados de ofício
Material aplic. na prod. de serviços	-R\$385.215,00	-R\$895.769,98
Remun. de dirig. de prod. dos serv.	-R\$14.400,00	-R\$14.400,00
Custo do pessoal aplic. prod. Serv.	-R\$156.984,00	-R\$156.984,00
Serv. prest. por PF s/ vinc empreg	-R\$2.340,00	-R\$2.340,00
Custo dos Serviços vendidos	-R\$558.939,00	-R\$1.069.493,98
Receita líquida das atividades	R\$1.927.915,43	R\$1.950.584,55
Lucro Bruto	R\$1.368.976,43	R\$881.090,57
Resultado do período de apuração	R\$1.368.976,43	R\$881.090,57

Lucro Real	R\$1.368.976,43	R\$881.090,57
Base de Cálculo da CSLL	R\$1.368.976,43	R\$881.090,57

4º trimestre de 2004	Valores DIPJ	Valores Apurados de ofício
Material aplic. na prod. de serviços	-R\$452.451,00	-R\$487.030,00
Remun. de dirig. de prod. dos serv.	-R\$14.400,00	-R\$14.400,00
Custo do pessoal aplic. prod. Serv.	-R\$165.485,00	-R\$165.485,00
Serv. prest. por PF s/ vinc empreg	-R\$2.340,00	-R\$2.340,00
Custo dos Serviços vendidos	-R\$634.676,00	-R\$669.255,00
Receita líquida das atividades	R\$1.779.391,55	R\$1.790.590,59
Lucro Bruto	R\$1.144.715,55	R\$1.121.335,59
Resultado do período de apuração	R\$1.144.715,55	R\$1.121.365,59
Lucro Real	R\$1.144.715,55	R\$1.121.365,59
Base de Cálculo da CSLL	R\$1.144.715,55	R\$1.121.365,59

Merece destaque que, dentre os custos glosados pela fiscalização encontra-se as notas fiscais n.º 714, 1897 e 1898 da fornecedora ISRATEC. Segundo a autoridade fiscal, a contribuinte teria lançado na contabilidade valores muito superiores àqueles registrados nas notas fiscais obtidas da fornecedora por meio de diligência. Trago à colação trecho que trata da matéria:

Desta maneira, como a maior parte do custo desta empresa de acordo com sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica é proveniente da aquisição de material aplicado na produção dos serviços, resolvemos fazer o confronto das notas fiscais registradas no Livro de Registro de Entradas com as notas fiscais registradas como compras no Livro Razão. De acordo com este confronto, constatamos divergências de notas fiscais registradas no Livro Razão com o Livro de Registro de Entradas, ou seja, várias notas fiscais registradas no Livro Razão não se encontram registradas no Livro de Registro de Entradas as quais relacionamos oportunidades a nos apresentar em uma planilha e intimamos o contribuinte em duas estas notas fiscais, tendo apresentado várias notas em 27/05/2009. Ressalte-se que, em decorrência de circularização, constatamos divergências nas notas fiscais da ISRATEC que não foram apresentadas pelo contribuinte, ou seja, a CONTERRA escriturou as notas fiscais da ISRATEC de n.º 714, n.º 1897 e 1898 com os valores de R\$ 1.254,04 , R\$ 126.844,61(3º TRIM) e R\$ 156.263,20(3ºTRIM) , enquanto nas notas fiscais apresentadas pela ISRATEC constam os valores de R\$ 12,06 , R\$ 624,00 e R\$ 1.258,99.

Sobre os montantes de IRPJ e CSLL apurados de ofício, a fiscalização impôs multa de ofício qualificada (150%)

A contribuinte insurgiu-se contra os lançamentos de ofício e apresentou impugnação aos autos de infração. Peço licença para reproduzir a parte do relatório da autoridade julgadora de piso que sintetiza as alegações lançadas pela impugnante:

Cientificada, a contribuinte apresentou contestação através da impugnação constante às fls. 297/345, alegando o que segue:

Que a ISRATEC que a fiscalização havia intimado era aquela inscrita no CNPJ sob o número 02.636.262/0001-72, sendo que a empresa emissora das notas fiscais n.º 1897 e

1898 havia sido a ISRATEC CNPJ 02.738.285/0001-98, anexando cópias das referidas notas fiscais emitidas pela ISRATEC CEARA, cujos dados são os mesmos constantes de sua escrituração, não se sustentando, dessa forma, a glosa bem como inexistindo dolo nem crime contra a ordem tributária.

Requer a realização de diligência junto ao fornecedor ISRATEC Ceará acima mencionado a fim de comprovar o alegado.

No que diz respeito a glosas de despesas efetuadas pela fiscalização, a contribuinte inicialmente contesta o método utilizado (confronto entre as notas fiscais registradas no Livro de Registro de Entradas e aquelas registradas no Livro Razão) argumentando que por ser prestadora de serviços de exclusiva tributação pela Lei Complementar 116/2003, ou seja, por serviços tributados exclusivamente pelo ISS, não estando obrigada a efetuar lançamentos de suas obrigações no Livro de Registro de Entrada de Mercadorias, obrigação essa inerente apenas aos contribuintes do ICMS, o que não seria o seu caso.

Portanto, conclui que não constituiria fato impeditivo de aceitação de despesas amparadas pelos documentos fiscais apresentados o fato dos mesmos não estarem escriturados no Livro de Entrada, sendo suficiente o seu registro contábil

Aduz que seria necessário restabelecer as bases de cálculo conforme preconizado pelo artigo 299 do RIR/99 bem como fazer a autoridade fiscal prova negativa quanto a utilidade das despesas registradas pela contribuinte, fato que a seu ver estaria ausente nos autos.

Acrescenta que não haveria por parte do fisco qualquer prova no sentido de desconstituir os documentos fiscais apresentados pelo contribuinte e reconhecidos pela autoridade lançadora.

Alega, ainda, a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no primeiro trimestre de 2004 por se tratarem o IRPJ e a CSLL de tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Questiona, ainda, a multa aplicada no percentual de 150%, afirmando não haver praticado qualquer ato infração com dolo.

Requer perícia a fim de se esclarecer a veracidade de seus lançamentos contábeis relativamente às notas fiscais 1897 e 1898 emitidas pela ISRATEC Ceará Irrigação Ltda.

Na primeira oportunidade que teve para apreciar a impugnação, a autoridade julgadora de piso converteu o julgamento em diligência nos seguintes termos:

Foi efetuada glosa de custos dos serviços vendidos, porém não consta descrição dos custos que foram objeto de glosa seja nos respectivos Autos de Infração, fls. 268/273 e 279/284, seja no Termo de Encerramento constante dos autos.

Apesar de constar afirmação nos aludidos Autos de Infração no sentido de que o lucro da contribuinte havia sido apurado com as informações constantes do Livro de Registro de Prestação de Serviços, Livro de Registro de Entradas e Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica apresentada pela contribuinte, não é explicitado quais os valores foram considerados das fontes referidas, ressaltando-se que, apesar da glosa efetuada, os valores de lucro real constantes do mencionado Auto de Infração estão, à exceção do primeiro trimestre, em montante inferior àqueles constantes da DIPJ.

Dessa forma, solicito a realização de diligência a fim de que a autoridade fiscal informe detalhadamente através de planilhas quais os valores de custo que foram objeto de glosa, bem como o motivo da glosa, se falta de comprovação ou indedutibilidade, elabore demonstrativos de apuração do lucro real dos períodos objeto de lançamento

com indicação da fonte, bem como se pronuncie acerca das notas fiscais n.º 1897 e 1898 anexadas por cópia, pela contribuinte às fls. 348/349. – grifei.

Em atenção à diligência determinada pela DRJ, a autoridade fiscal manifestou-se nos seguintes termos:

- em relação à forma de apuração:

Constatamos no citado processo onde vai apensa a cópia da declaração de IRPJ referente ao ano-calendário de 2004 (fls. 34 a 77) apresentada pelo contribuinte em 30/06/2005 que alteramos os valores da linha 25 - MATERIAL APLIC. NA PROD. SERVIÇOS da FICHA 04A - CUSTO BENS E SEVIÇOS V'ENDIDO (f].s. 34, 45, 56 e 67) pelos valores dos somatórios das entradas do Livro de Registro de Apuração do ICMS (fls. 124, 127 e 130 - 1º TRIM/04; fls 133, 136 e 139 - 2º TRIM/04; fls. 142, 145 E 148 - 3º TRIM/04 e fls. 151, 154 e 157 - 4º TRIM/04) . Da mesma forma, com relação a declaração em questão, confrontamos e ajustamos os valores da linha 17 - RECEITA LÍQUIDA nas ATIVIDADES da FICHA 06A – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADOS (fls. 37, 43, 59 e 70) com os valores das receitas tributáveis escrituradas no Livro de ISS (fls. 87 a 100). Todos os outros valores permaneceram constantes com exceção da repercussão das alterações citadas acima. Enfim, entre as fls. 34 e 77 deste processo, podemos verificar os valores apurados do IRPJ e CSLL com as alterações mencionadas e os valores declarados pelo contribuinte. Ressalte-se que adotei este procedimento em virtude de considerar o Livro Diário imprestável para apuração do Lucro Real em decorrência dos fatos narrados na descrição dos fatos do auto de infração.

- em relação às notas fiscais juntadas pela contribuinte aos autos:

Com relação as notas fiscais 1897 e 1898, informo que de acordo com o Livro Razão do contribuinte(fl. 264) a empresa emissora das referidas notas fiscais foi a ISRATEC MOSSORÓ IRRIGAÇÃO LTDA, entretanto em sua impugnação o contribuinte alega que a empresa emissora das citadas notas fora a ISRATEC CEARÁ IRRIGAÇÃO LTDA. Em diligência junto a esta empresa constatamos as autenticidades das notas fiscais apresentadas pelo contribuinte em sua impugnação. Ressalto que intimamos durante a fiscalização a empresa CONTERRA CONSTRUÇÕES a nos apresentar a notas fiscais 1897 e 1898(fl. 23 a 27), todavia a mesma não nos apresentou as citadas notas fiscais e, também, não apresentou qualquer justificativa para a falta de apresentação das notas fiscais em questão.

Após a diligência, a contribuinte juntou cópias autenticadas das notas fiscais 1897 e 1898.

A impugnação foi julgada parcialmente procedente. O Acórdão n.º 11-30.948 da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife – DRJ/REC, ora vergastado, recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2004

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO X LANÇAMENTO DE OFÍCIO -
DECADÊNCIA: No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Não havendo pagamento de tributo, objeto de auto de infração, a hipótese é de lançamento ex ofício, regendo-se pelo disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Descabe a qualificação da multa de ofício, prevista no inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando não restar caracterizada a prática pela contribuinte de ato ensejador da qualificação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em apertada síntese, a DRJ/REC julgou improcedente a arguição de decadência em relação ao primeiro trimestre de 2004 em razão da ausência de pagamento que justificasse a aplicação do termo inicial do prazo de caducidade estabelecido no artigo 150, § 4º, do CTN e acolheu parcialmente a alegação da contribuinte para afastar a qualificação da multa de ofício.

Quanto ao mérito, a autoridade julgadora consignou o que segue:

Em relação à argumentação apresentada pela contribuinte no que diz respeito à glosa de custos que teria sido efetuada pela fiscalização, verifica-se que apesar de constar do auto de infração que teria havido glosa de custos, pela leitura dos quadros demonstrativos de apuração do IRPJ e da CSLL devidos, fls. 34/69, verifica-se que, à exceção do primeiro trimestre, os valores de custo apurados pela fiscalização foram superiores àqueles declarados pela contribuinte em sua DIPJ resultando, conseqüentemente, na apuração de valores inferiores de IRPJ e CSLL em comparação com aqueles ali declarados.

É importante esclarecer que o saldo a pagar de contribuição ou imposto constante da DIPJ a partir do ano-calendário de 1999 mas não declarado em DCTF, não se encontra apto a inscrição em Dívida Ativa e conseqüentemente cobrança forçada, por isso mesmo se faz necessário o lançamento de ofício para se obter o referido título de execução.

No que se refere ao primeiro trimestre, constata-se que o valor apurado pela fiscalização relativamente ao material aplicado na produção de serviços foi no montante de R\$288.407,12 enquanto que o declarado pela contribuinte foi R\$452.652,00.

No entanto, apesar de ter sido intimada a apresentar as notas fiscais de compras relacionadas as fls. 19/21 e 24/26 relativas a aquisição de material aplicado na produção dos serviços, conforme Termos de Intimação Fiscal de fls 18 e 23, a contribuinte não as apresentou em sua totalidade, fl.271.

Cabe à contribuinte comprovar, através da apresentação de documentação hábil e idônea, a efetiva realização dos serviços contratados, ou mercadorias adquiridas, e de seus respectivos pagamentos.

Ou seja, cabe à contribuinte comprovar que os seus lançamentos contábeis relativos às contas de despesas e custos operacionais estão lastreados em documentação hábil e idônea e que efetivamente correspondem a reais prestações de serviço e seu correspondente pagamento, o que, se não for feito, deve-se manter o lançamento efetuado.

No presente caso, verifica-se que a contribuinte não apresentou a documentação comprobatória no curso da ação fiscal, apesar de ter sido intimada duas vezes para tal, como também não trouxe aos autos a documentação comprobatória dos custos referentes ao primeiro trimestre, pelo que se mantém a glosa efetuada.

Irresignada com a decisão de piso, a contribuinte interpôs recurso voluntário. Na peça recursal, esgrimiou as seguintes alegações:

- **Glosa indevida:** a recorrente aduziu que “*não concorda com a manutenção do lançamento baseado pela glosa das notas fiscais legitimamente registradas na contabilidade da*

empresa”. Argumentou, também, que todos os documentos mencionados como não entregues constariam dos autos. Ainda, de acordo com a legislação de ICMS, não estaria obrigado a lançar no Livro de Registro de Entradas de Mercadorias todas as notas fiscais uma vez que atua exclusivamente com prestação de serviços. Por fim, a fiscalização não teria comprovado a falta de utilidade das despesas registradas pela empresa autuada.

- **Quanto às notas fiscais nº 714, 1897 e 1898:** as citadas notas fiscais teriam sido emitidas pela fornecedora ISRATEC Ceará e não pela ISRATEC Mossoró, que foi a fornecedora intimada pela fiscalização. Juntou cópia das notas fiscais 1897 e 1898.

- **Decadência:** a contribuinte aduziu que é desnecessário haver pagamento do tributo para a aplicação do prazo decadencial conforme o artigo 150, § 4º, do CTN. Desta forma, a norma de caducidade já teria alcançado o 1º trimestre de 2004.

- **Multa de ofício. Vedação ao confisco:** a multa de ofício de 75% teria efeito confiscatório e violaria a razoabilidade.

Ao final, a contribuinte pediu a reforma da decisão de piso para reconhecer a decadência, validação das despesas, a redução da multa de ofício para patamar entre 20 e 30% e a improcedência dos autos de infração.

Era o que havia a relatar.

Voto

Conselheiro Carlos André Soares Nogueira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Trata-se, como visto no relatório acima, de lançamento de IRPJ e CSLL em decorrência da falta de declaração/pagamento dos débitos declarados em DIPJ e ajustados de ofício pela autoridade fiscal.

Passo à apreciação das alegações da recorrente.

Decadência.

A recorrente alega, em apertada síntese, que teria se operado a decadência em relação ao primeiro trimestre de 2004, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, uma vez que tomou ciência dos autos de infração em 04/06/2009.

Penso que a tese da contribuinte não deve prosperar.

Acerca da interpretação do artigo 150, § 4º, do CTN, já me manifestei nos seguintes termos:

O “lançamento por homologação” previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional tem suscitado vivo debate na doutrina mais conceituada, bem como nos tribunais pátrios.

Nesta temática, três aspectos são especialmente controvertidos: (1) qual o termo inicial do prazo decadencial para repetição de indébito; (2) qual o objeto da homologação por parte da Administração Tributária: o pagamento, a norma individual e concreta posta pelo sujeito passivo ou, de forma mais ampla, os atos jurídicos praticados em decorrência dos deveres instrumentais; e (3) o termo a quo do prazo decadencial para lançamento de ofício de crédito tributário nos casos de não pagamento, pagamento parcial ou conduta com dolo, fraude ou simulação.

No que tange ao primeiro aspecto, o termo inicial do prazo decadencial para lançamento de ofício ou repetição de indébito, o Superior Tribunal de Justiça havia consolidado a tese dos “cinco mais cinco”. Segundo este entendimento, o lançamento tributário dar - se - ia somente na “homologação”, que, via de regra, ocorreria tacitamente com o transcurso do prazo de cinco anos contados da data do fato jurídico tributário (art. 150, § 4º, CTN). Conseqüentemente, os prazos para repetição de indébito (art. 168, I, CTN) e, também, para lançamento de ofício (art. 173, I, CTN) teriam como referência o momento da “homologação”. Daí chamar - se a tese de “cinco mais cinco”.

Tal interpretação foi profundamente alterada com a norma introduzida pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, verbis:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966—Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

A mudança do critério jurídico por meio de diploma legal inovou no sistema jurídico e, assim, foi acolhida pelo Poder Judiciário com efeitos prospectivos e não retroativos, conforme se pode depreender do excerto abaixo, extraído de julgado processado sob a égide do artigo 543 - B do Código de Processo Civil, no qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da parte final do artigo 4º da LC nº 118/2005, que dispunha sobre a sua aplicação a fatos pretéritos:

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO—LEI INTERPRETATIVA—APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005—DESCABIMENTO—VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA—NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS—APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto - proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

[...]Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando - se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão - somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 5 43 - B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido. (RE 566.621 /RS, julgamento em 04/08/2011).

A partir da mudança legislativa, a posição dominante na jurisprudência do STJ, embora ainda controversa, pode ser resumida no seguinte trecho do acórdão exarado pela Primeira Seção no REsp n.º 766.050-PR, de relatoria do Ministro Luiz Fux, que o fundamentou na obra de Eurico de Santi:

9. A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra - se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).

[...]

O primeiro enunciado relevante para a matéria sob estudo está no caput do artigo 150: *o lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*. Não se aplica, portanto, a sistemática do “lançamento por homologação” quando o pagamento do tributo estiver sujeito ao lançamento de ofício, seja direto ou “por declaração”.

Contudo, é oportuno destacar que a sistemática do “lançamento por homologação” não afasta a possibilidade do lançamento de ofício do crédito tributário por infração à legislação. Ao contrário, tal possibilidade está perfeitamente integrada à sistemática sob análise.

O pagamento de determinada quantia em dinheiro é a prestação a que está obrigado o sujeito passivo e que pode ser exigida pelo sujeito ativo, na relação jurídica da obrigação tributária. Desta forma, o pagamento do crédito tributário (ou débito tributário, se olhado sob o ângulo do sujeito passivo) deve satisfazer a prestação devida e, assim, extinguir a obrigação.

Contudo, o cumprimento da obrigação tributária está sujeito ao exame, mesmo que a posteriori, da autoridade administrativa. O exame até - se, sobretudo, à determinação da quantia em dinheiro devida pelo sujeito passivo, que é medida pela aplicação da alíquota prevista na Regra Matriz de Incidência Tributária sobre a base de cálculo correspondente ao fato jurídico tributário praticado.

O legislador cuidou, então, de prever a “homologação” do pagamento antecipado: *o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento*.

Consoante o disposto no artigo 156, VII, CTN, defende - se neste estudo que, embora o legislador faça menção à homologação ao lançamento, está se referindo à extinção do crédito tributário e, portanto, ao pagamento. Não há que se confundir a aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT), que tem como conseqüente o nascimento da obrigação tributária, com a norma jurídica do pagamento, que implica a extinção do crédito tributário.

O que está pendente de uma condição resolutória é a extinção do crédito tributário e não o nascimento deste.

Ademais, se o lançamento tributário é ato jurídico privativo da autoridade administrativa (art. 142, CTN), como poderia haver uma *homologação ao lançamento*?

Conforme mencionado na introdução deste artigo, o Superior Tribunal de Justiça havia dado uma solução, entendendo que a homologação seria um ato de lançamento. Mas, este entendimento foi superado com o acolhimento da norma introduzida pela Lei Complementar n.º 118/2005.

A obrigação tributária validamente introduzida no sistema jurídico pelo sujeito passivo, norma individual e concreta decorrente da aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária, não carece de homologação para ser exigida pelo sujeito ativo. Eventualmente, caso não seja adimplido dentro do prazo legal, o respectivo débito tributário será inscrito em Dívida Ativa, com fundamento nos artigos 201 e seguintes do CTN.

Retomando o fio da meada, pode - se construir, a partir dos enunciados prescritivos acima, a primeira norma jurídica atinente à sistemática do “lançamento por homologação”: *o pagamento do débito tributário relativo a tributo cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento sem o exame prévio da autoridade administrativa implica a extinção do crédito tributário sob condição resolutória.*

Vê - se que a lei credenciou o sujeito passivo para aplicar a Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) de forma a identificar a ocorrência do fato jurídico tributário, determinar o débito tributário e efetuar o pagamento antecipado. O pagamento tem como conseqüente a extinção da própria obrigação tributária, mas sob condição resolutória, visto que não se afasta o direito potestativo do sujeito ativo de examinar cumprimento da prestação por parte do sujeito passivo e, eventualmente, constituir o crédito tributário apurado de ofício.

Impende lembrar, também, em consonância com as premissas aqui adotadas, que a norma jurídica não incide sobre o evento do mundo fenomênico. Assim, para que o pagamento antecipado seja fato jurídico suficiente para implicar a extinção do crédito tributário (sob condição resolutória), é preciso que esteja vertido em linguagem competente por agente credenciado pelo sistema.

Pode - se exemplificar a versão do pagamento em linguagem competente da seguinte forma: ao efetuar um pagamento, o sujeito passivo utiliza - se de um documento previsto pelo sistema jurídico, no qual descreve de maneira sucinta a prestação que está realizando. Descreve - se o tributo, o sujeito ativo e o passivo, o período, o vencimento, o débito tributário. Com a autenticação bancária (ou descrição equivalente em outro documento bancário), descreve - se em linguagem competente o ato jurídico do pagamento. Vertendo - se o pagamento antecipado em linguagem competente, incide a norma jurídica implicando a extinção do débito tributário sob condição resolutória de homologação pela autoridade administrativa.

[...]

Uma vez que o sujeito passivo foi obrigado a efetuar o pagamento antecipadamente, sem que a autoridade administrativa procedesse previamente ao exame do fato jurídico tributário, a norma, em atendimento ao princípio da segurança jurídica, estabelece um tempo razoável para que o sujeito ativo exercite o direito de homologar - lo ou não.

Conforme a dicção do artigo 150, § 4º, do CTN, o direito do sujeito ativo de homologar o pagamento efetuado pelo sujeito passivo deve ser exercido dentro do prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato jurídico tributário.

É de se observar que, a partir do momento em que o sujeito ativo toma conhecimento do pagamento antecipado, já tem o direito de proceder ao exame com vistas à sua homologação. Se já pode proceder ao exame, nada mais natural que flua o prazo decadencial correspondente.

O prazo decadencial de cinco anos contados da data da ocorrência do fato jurídico tributário é uma exceção à regra geral de decadência prevista no artigo 173, I, do CTN, que tem como termo inicial “o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. O antecedente da norma geral de decadência é assim descrito por Eurico de Santi (2011, p. 119 e 120):

Esta regra apresenta na sua hipótese a seguinte combinação dos quatro primeiros critérios: não previsão de pagamento antecipado e, por tanto, não ocorrência do pagamento antecipado, ou então previsão de pagamento antecipado, mas não ocorrência do pagamento antecipado; não havendo pagamento antecipado, não ocorrência de dolo fraude ou simulação, e não ocorrência da notificação por parte do Fisco. (grifos do original)

[...]

Destarte, a norma do artigo 150, § 4º, do CTN implica a mutilação parcial do antecedente da norma geral de decadência do artigo 173, I, de forma que esta não se aplica às obrigações tributárias em relação às quais tenha havido pagamento antecipado, quando assim determinado pela norma de regência do tributo.

[...]

Três são as linhas de raciocínio que, em harmonia, podem levar à conclusão de que a homologação se dá sobre o pagamento antecipado.

Primeiro, é preciso afastar a idéia de que a homologação recaia sobre os atos jurídicos eventualmente realizados pelo sujeito passivo ao cumprir seus deveres instrumentais. Parece evidente que a Autoridade Administrativa, ao examinar o cumprimento da obrigação tributária, procederá ao exame dos documentos, livros, demonstrativos e declarações nos quais o sujeito passivo registra em linguagem competente o fato jurídico tributário. Mas, não são os assentamentos comerciais e fiscais, ou mesmo as declarações, que devem ser homologados. Conforme asseverado anteriormente, os montantes declarados em linguagem própria e instrumento hábil pelo sujeito passivo mostram - se fatos jurídicos suficientes para a constituição dos débitos tributários, que não dependem de homologação da autoridade fazendária para se tornarem exigíveis. No extremo oposto, pode - se dizer que mesmo que o pagamento antecipado não esteja suportado pelos deveres instrumentais, tal pagamento poderá ser objeto de homologação tácita ou expressa. O fato jurídico tributário está previsto hipoteticamente no antecedente da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT). Assim, ao verificar a ocorrência do fato jurídico tributário, a Autoridade Administrativa pode examinar se o sujeito passivo aplicou corretamente a RMIT para apurar o montante do débito tributário.

Não é o surgimento da obrigação tributária que está sob condição resolutória. É a extinção do débito tributário (ou do crédito tributário, se olhado pelo ângulo do sujeito

ativo) que está sob condição resolutória. O ato jurídico de homologação introduziria, então, norma individual e concreta cujo conseqüente seria a quitação da obrigação tributária por parte do Sujeito Ativo.

Segundo, a teor do artigo 156, VII, do CTN, o pagamento e a homologação são fatos jurídicos suficientes para implicar a extinção do crédito tributário. Ao encontro da fundamentação acima exposta, trata este dispositivo do adimplemento da prestação devida e da extinção da obrigação do sujeito passivo face ao sujeito ativo. Não do surgimento da relação obrigacional.

Terceiro, caso a homologação tratasse da constituição do débito tributário por parte do sujeito passivo, sua eficácia jurídica não seria a extinção da obrigação, mas a “validação” da norma jurídica individual e concreta introduzida pelo sujeito passivo.

No entanto, não parece ter lógica submeter uma norma jurídica validamente inserida no sistema ao crivo da autoridade administrativa simplesmente para que seja, uma vez mais, validada. A norma posta por pessoa credenciada pelo sistema, de acordo com os atos juridicamente previstos pelas normas de estrutura, é válida até que outra norma, também válida, a expulse do sistema.

Embora se possa entrever na sistemática do “lançamento por homologação” a possibilidade da norma instituidora do tributo atribuir ao sujeito passivo não apenas o pagamento antecipado, mas, também, o dever jurídico de constituir o débito tributário, o Código Tributário Nacional não exige tal constituição. Exige apenas a atividade de pagamento antecipado.

Em síntese, a atividade a que se refere o caput do artigo 150 do CTN, da qual a Autoridade Administrativa deve tomar conhecimento para que se dê início à sistemática do lançamento por homologação é o pagamento antecipado. (NOGUEIRA, Carlos André Soares . *Normas jurídicas e decadência no lançamento por homologação*. In: Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros , v. 01, p. 166-188, 2014.

A interpretação aqui esposada está em linha com a jurisprudência desta Turma, conforme se verifica nos seguintes julgados, cujas ementas são reproduzidas na parte que interessa:

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE APURAÇÃO E/OU PAGAMENTO ANTECIPADO.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. (Acórdão CARF nº 1401-003.039, de 11/12/2018)

DECADÊNCIA. NÃO RECOLHIMENTO. ARTIGO 173, I DO CTN.

Na hipótese de não recolhimento do tributo, aplica - se a norma geral de decadência prevista no artigo 173, I do CTN. (Acórdão CARF nº 1401-003.998, de 12/11/2019)

Desta forma, o prazo decadencial deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte, de acordo com a norma veiculada pelo artigo 173, I, do CTN.

Nestes termos, considerando que a ciência dos autos de infração ocorreu em 04/06/2009 e que o prazo decadencial expiraria em 01/01/2010, é de se afastar a alegação de decadência do 1º trimestre de 2004.

Neste ponto, portanto, voto por afastar a arguição de decadência.

Mérito.

Conforme relatado, a contribuinte dedicou grande parte de sua defesa, tanto na impugnação, quanto na peça recursal, para se contrapor às glosas de custos e despesas operadas pela fiscalização.

Contudo, o lançamento de ofício não diz respeito propriamente à glosa de custos.

Conforme descrito acima, o lançamento versa sobre o tributo que deixou de ser declarado/pago pela contribuinte. O que a fiscalização fez foi partir da apuração feita na DIPJ e ajustar conta de receita a partir do Livro de Registro de Prestação de Serviços e os custos a partir do Livro de Registro de Entradas.

Assim, a meu juízo, ao enquadrar as infrações como *Glosas de Custos*, a fiscalização acabou por prejudicar a defesa da contribuinte, que se dedicou a se defender da “glosa de custos”.

Vale destacar que também a autoridade julgadora de primeira instância também entendeu – pelo menos a princípio – que a infração versava sobre glosas de custos. É o que se percebe a partir dos termos em que foi proposta a diligência realizada ainda na primeira instância. Cito suas palavras:

Foi efetuada glosa de custos dos serviços vendidos, porém não consta descrição dos custos que foram objeto de glosa seja nos respectivos Autos de Infração, fls. 268/273 e 279/284, seja no Termo de Encerramento constante dos autos.

Apesar de constar afirmação nos aludidos Autos de Infração no sentido de que o lucro da contribuinte havia sido apurado com as informações constantes do Livro de Registro de Prestação de Serviços, Livro de Registro de Entradas e Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica apresentada pela contribuinte, não é explicitado quais os valores foram considerados das fontes referidas, ressaltando-se que, apesar da glosa efetuada, os valores de lucro real constantes do mencionado Auto de Infração estão, à exceção do primeiro trimestre, em montante inferior àqueles constantes da DIPJ.

Dessa forma, solicito a realização de diligência a fim de que a autoridade fiscal informe detalhadamente através de planilhas quais os valores de custo que foram objeto de glosa, bem como o motivo da glosa, se falta de comprovação ou indedutibilidade, elabore demonstrativos de apuração do lucro real dos períodos objeto de lançamento com indicação da fonte, bem como se pronuncie acerca das notas fiscais n.º 1897 e 1898 anexadas por cópia, pela contribuinte às fls. 348/349. (grifei)

Somente após a diligência é que a autoridade julgadora de primeira instância compreendeu que a matéria não era *Glosa de Custos*, mas débitos não escriturados/pagos. Reproduzo parte do acórdão de piso:

Em relação à argumentação apresentada pela contribuinte no que diz respeito à glosa de custos que teria sido efetuada pela fiscalização, verifica-se que apesar de constar do auto de infração que teria havido glosa de custos, pela leitura dos quadros demonstrativos de apuração do IRPJ e da CSLL devidos, fls. 34/69, verifica-se que, à exceção do primeiro trimestre, os valores de custo apurados pela fiscalização foram superiores àqueles declarados pela contribuinte em sua DIPJ resultando, conseqüentemente, na apuração de valores inferiores de IRPJ e CSLL em comparação com aqueles ali declarados. (grifei)

No caso vertente, penso que o erro cometido pela fiscalização é um vício material insanável, que prejudicou sobretudo a defesa da contribuinte.

Ao prejudicar a defesa da contribuinte, o ato administrativo fica sujeito ao juízo de nulidade conforme prevê o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Impende destacar que a nulidade em razão de cerceamento do direito de defesa é matéria de ordem pública e pode ser conhecida até de ofício pela autoridade julgadora, uma vez que tem o condão de defender o próprio processo e não apenas o direito material veiculado.

Ademais, penso que há outro equívoco importante na apuração dos tributos, que também leva a vício insanável de ordem material.

A contribuinte alegou de forma reiterada que a fiscalização não poderia deixar de levar em consideração os custos e despesas escriturados na contabilidade somente em razão de não constar no Livro de Registro de Entradas. Penso que tenha razão.

O ponto central para compreender a controvérsia é perceber que a fiscalização considerou *imprestável* a demonstração do resultado transcrita no Livro Diário e, nesta esteira, tomou a DIPJ como ponto de partida da apuração dos tributos.

Esse é o motivo, por exemplo, da DRJ/REC ter chegado à conclusão de que a fiscalização procedeu à glosa de custos somente no primeiros trimestre de 2004. Ao tomar a DIPJ como ponto de partida, a fiscalização efetuou glosa de custos apenas no primeiro trimestre de 2004. No 2º e no 3º trimestres, a fiscalização reconheceu valores de custos/despesas superiores aos declarados na DIPJ.

O resultado, no entanto, é muito diverso se se tomar como ponto de partida a demonstração contábil transcrita no Livro Diário, conforme passo a explicar.

A autoridade fiscal, inicialmente, constatou que a contribuinte havia declarado em DIPJ débitos de IRPJ e CSLL que não haviam sido objeto de declaração em DCTF ou pagamento. É o que se depreende do seguinte trecho do relatório fiscal:

Este contribuinte foi selecionado para ser fiscalizado em virtude de ter apresentado sua Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica do ano calendário de 2004 em 30/06/2005 com valores a pagar de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica nos 2º, 3º e 4º trimestres com os valores devidos respectivamente de R\$ 198.504,43, , R\$ 336.244,10 e R\$ 280.178,89 e, também, no mesmo período, apresentou respectivamente os valores a pagar de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido de R\$ 73.621,59 , R\$ 123.207,88 e R\$ 103.024,40 , não obstante não pagou , declarou, compensou ou parcelou estes valores apurados em sua Declaração de Imposto de Renda.

Entretanto, no decorrer do procedimento fiscal, a contribuinte apresentou o Livro Diário no qual estavam transcritas demonstrações de resultados que apontavam bases de cálculo dos tributos bastante diversas daquelas declaradas na DIPJ. A demonstração do resultado transcrita no Livro Diário foi desconsiderada pela fiscalização em razão de diversas inconsistências, especialmente por divergência com o próprio Livro Razão. Cito trecho em que a autoridade administrativa fundamenta sua decisão:

Para tentar verificar a veracidade da DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO escriturada no Livro Diário o qual foi autenticado em 08/04/2009, fizemos o somatório de todos os custos e despesas escriturados no Livro Razão referente ao 2º trimestre de 2004 que resultou num valor de R\$ 1.207.954,35 (HUM MILHÃO DUZENTOS E SETE MIL NOVECENTOS E CINQUENTA E QUATRO REAIS E TRINTA E CINCO CENTAVOS) e confrontamos com todos os custos e despesas escriturados na DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO do Livro Diário de 08/04/2009 referente ao 2º trimestre de 2004 que resultou num valor de R\$ 1.409.225,30 (UM MILHÃO QUATROCENTOS E NOVE MIL DUZENTOS E VINTE E CINCO REAIS E TRINTA CENTAVOS). Do confronto acima, chegamos à conclusão de que este contribuinte diminuiu seu lucro no 2º trimestre de 2004 em quase R\$ 200.000,00 (duzentos MIL REAIS) sem levar em conta o aumento dos custos que já foi feito em decorrência de se escriturar um valor a maior de compras, conforme constatado em uma circularização feita na empresa ISRATEC de acordo com o explanado acima. Ressaltamos que no cálculo acima não incluímos a depreciação do imobilizado do contribuinte, entretanto, levando em consideração o valor do seu imobilizado de R\$ 677.529,92 (seiscentos e setenta e sete mil quinhentos e vinte e nove reais e noventa e dois centavos) escriturado no BALANÇO PATRIMONIAL do Livro Diário de 08/04/2009, poderíamos fazer um cálculo aproximado de sua depreciação (20%) do 2º trimestre de 2004 em R\$ 35.000,00(TRINTA E CINCO MIL REAIS). Ressalte-se, também, que no somatório acima de R\$ 1.207.954,35(HUM MILHÃO DUZENTOS E SETE MIL NOVECENTOS E CINQUENTA E QUATRO REAIS E TRINTA E CINCO CENTAVOS) incluímos o valor de R\$ 88.000,00 referente a compra de um veículo o qual deverá ser ativado e incluído no custo de depreciação, ou seja, chegamos a conclusão de que este contribuinte estaria reduzindo o seu lucro no 2º trimestre de 2004 em quase R\$ 288.000,00(DUZENTOS E OITENTA E OITO MIL REAIS) em vez dos R\$ 200.000,00(DUZENTOS MIL REAIS)-comentados acima. Frise-se , da mesma forma, que constam R\$ 98.359,99 (NOVENTA E OITO MIL TREZENTOS E CINQUENTA E NOVE REAIS E NOVENTA E NOVE CENTAVOS) naquele somatório de R\$ 1.207.954,35(HUM MILHÃO DUZENTOS E SETE MIL NOVECENTOS E CINQUENTA E QUATRO REAIS E TRINTA E CINCO CENTAVOS) que se referem a compra de PEÇAS E ACESSÓRIOS, ou seja, de acordo com o Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº 2 de 15.02.1984 as contas que registrem recursos aplicados na aquisição de partes, peças, máquinas e equipamentos de reposição de bens do imobilizado, quando referidas partes e pças tiverem vida útil superior a um ano, devem ser classificadas no ativo permanente,

isto é, com certeza o valor de R\$ 98.359,99 (NOVENTA E OITO MIL TREZENTOS E CINQUENTA E NOVE REAIS E NOVENTA E NOVE CENTAVOS) não foi depreciado' no 2º trimestre de 2004. Desta maneira, seu lucro não seria mais os R\$ 288.000,00 (DUZENTOS E OITENTA E OITO MIL) e sim R\$ 386.359,99 (TREZENTOS E OITO E SEIS MIL TREZENTOS E CINQUENTA E NOVE REAIS E NOVENTA E NOVE CENTAVOS) mais os R\$ 287.787,89 (DUZENTOS E OITENTA E SETE MIL SETECENTOS E OITENTA E SETE REAIS E OITENTA E NOVE CENTAVOS).

Pois bem. Diante da situação fática, em que a autoridade fiscal constatou haver importante divergência entre a DIPJ e a demonstração contábil, penso que a fiscalização deveria tomar como ponto de partida a contabilidade.

Assim, haveria duas possibilidades.

A primeira, seria considerar que a escrituração contábil não era imprestável. Neste caso, a fiscalização deveria ter apontado de forma individual e fundamentada, de um lado, quais as receitas não teriam sido consideradas na demonstração do resultado e, de outro, quais as despesas e custos não seriam dedutíveis em razão da falta de comprovação ou da falta de necessidade/usualidade.

É oportuno lembrar que foi exatamente esse o sentido da diligência determinada inicialmente pela autoridade julgadora de piso.

Uma vez identificadas as infrações, de forma individualizada e fundamentada, a autoridade fiscal poderia recompor o lucro real, conforme a opção da contribuinte.

A segunda, seria considerar que a escrituração contábil era imprestável. Neste caso, a fiscalização deveria arbitrar o lucro da empresa conforme determina o artigo 47 da Lei nº 8.981/1995:

Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) **determinar o lucro real.**

[...] – grifei.

A fiscalização não adotou nenhuma das duas linhas de atuação. Contudo, não consigo vislumbrar uma hipótese legal em que a fiscalização possa desconsiderar a demonstração de resultado transcrito no Livro Diário, sem desconsiderar a contabilidade como um todo, e apurar o Lucro Real a partir da DIPJ e dos Livros de Registro de Serviços e de Entradas.

Assim, no mérito, voto por declarar a nulidade dos autos de infração.

Conclusão.

Voto por afastar a arguição de decadência e dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Carlos André Soares Nogueira