



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Recurso nº : 142.605
Matéria : IRPJ e outros – EX: 1994
Recorrente : TELE RIO ELETRO-DOMÉSTICOS LTDA.
Recorrida : DRJ no RIO DE JANEIRO - RJ
Sessão de : 20 de setembro de 2006
Acórdão nº : 101-95.733

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA E OUTROS – AC.
1993

IRPJ, IRRF E PIS - PRELIMINAR – DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, com o decurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, a atividade exercida pelo sujeito passivo para apurar a base de cálculo, com ou sem o pagamento de tributos, está homologada e não pode mais ser objeto de lançamento.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – CSLL – INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91 FRENTE ÀS NORMAS DISPOSTAS NO CTN – A partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais voltaram a ter natureza jurídico-tributária, aplicando-se-lhes a elas todos os princípios tributários previstos na Constituição (art. 146, III, "b"), e no Código Tributário Nacional (arts. 150, § 4º. e 173).

MATÉRIA NÃO RECORRIDA – PRECLUSÃO – torna-se definitivamente constituído na esfera administrativa o crédito tributário relativo à matéria que não foi objeto de recurso.

IRPJ – LUCRO REAL – DEDUÇÃO – IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES – REGIME DE CAIXA – sob a égide da lei 8.541/1992 os valores correspondentes a obrigações com tributos ou contribuições somente eram dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando efetivamente pagas.

IRPJ – LUCRO REAL – DEDUÇÃO – DEPRECIACÃO E CORREÇÃO MONETÁRIA - a glosa de despesas de depreciação acumulada e de sua correção monetária, não deve prevalecer quando a ausência de registro individualizado dos itens do ativo permanente é suprida por sistema de controle da depreciação e da correção monetária dela decorrente.

PROVA – a comprovação do alegado é fundamental para a sua consideração. Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por TELE RIO ELETRO-DOMÉSTICOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência de todos os tributos em relação aos períodos de apuração ocorridos até novembro de 1993, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido (Relator), Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que rejeitaram esta preliminar em relação à CSL e à COFINS, e no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a exigência relativa à glosa de despesas de depreciação acumulada e sua correção monetária, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 2.9 JAN 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

Recurso nº : 142.605
Recorrente : TELE RIO ELETRO-DOMÉSTICOS LTDA.

R E L A T Ó R I O

TELE RIO ELETRO-DOMÉSTICOS LTDA., recorre a este E. Conselho em razão de acórdão nº 085, de 25 de janeiro de 2001, da lavra da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 247/266), da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 267/274), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 275/282), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 283/291) e do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF (fls. 292/299), relativos ao ano-calendário de 1993. Termo de Verificação Fiscal às fls. 228/246.

O presente processo teve sua origem na reprodução de elementos dos autos do processo administrativo fiscal nº 15374.000.068/99-21, para suportar a tramitação dos créditos tributários mantidos na decisão de primeira instância.

Os autos de infração apontam as seguintes infrações como causa, para as exigências constituídas, em síntese preparada pela autoridade julgadora de primeira instância:

cinco hipóteses de omissão de receitas : saída de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais (acertos de saída no Estoque); Passivo não comprovado; acréscimos quantitativos de mercadorias no inventário de 31/12/1993 (acertos de entrada); compras de mercadorias não contabilizadas; vendas contabilizadas a menor;

sub-avaliação de estoque final mediante redução global dos valores de mercadorias para revenda inventariados em 31/12/1993;

glosa da despesa de Depreciação e da correção monetária da Depreciação Acumulada;

adições não computadas na apuração do lucro real (impostos e contribuições apropriados e não pagos).

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

Os autos de infração correspondentes à Contribuição para o PIS, à COFINS à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte foram lavrados em decorrência da fiscalização do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e têm como suporte fático a referida apuração de omissão de receitas.

Tendo tomado ciência das autuações fiscais, em 18 de dezembro de 1998, a autuada apresentou impugnação em 14 de janeiro de 1999 (fls. 306/381), apresentando os seguintes fatos e argumentos, assim sintetizados pela autoridade julgadora de primeira instância:

no curto prazo em que transcorreu a fiscalização, a interessada recebeu intimações seqüentes para em prazos exíguos comprovar inúmeros fatos ocorridos, alguns há mais de cinco anos;

a interessada não tomou ciência de nenhum dos demonstrativos a que se reporta o Termo de Verificação Fiscal, base das autuações, estando configurado assim o cerceamento de seu direito de defesa;

tendo em mente que o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica enquadra-se na modalidade de lançamento por homologação e considerando-se que a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, dispôs que o IRPJ das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real é apurado mensalmente, já teria decaído o direito de o Fisco efetuar o lançamento atinente a fatos ocorridos até 30/11/1993;

Vendas contabilizadas a menor :

- a contabilização a menor das vendas não foi demonstrada no auto de infração, não tendo o Fisco indicado nenhum documento de venda efetiva como não apropriado contabilmente pela interessada;

- a fiscalização, detendo-se apenas nas diferenças a menor, ignorou as diferenças a maior, que se compensavam com as primeiras, configurando-se tão somente diferenças temporais entre os registros de cancelamento de vendas, a tempo certo, na contabilidade, e a destempo, nos livros fiscais do ICMS;

- a contabilidade da interessada escudava-se em registros diários dos boletins de caixa de seus estabelecimentos, visto tratar-se de empresa de varejo com 28 filiais;

Compras não contabilizadas :

- a fiscalização não identificou nenhum documento fiscal do ICMS que tenha deixado de ser contabilizado na escrituração comercial;

- diversos acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes demonstram o entendimento de que a tributação deve estar assentada em elementos sólidos que efetivamente comprovem a omissão de receita, sob pena de não prevalecer a exigência fiscal;

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

- houve duplo registro de aquisições de mercadorias para entrega futura, o que, entretanto, não interferiu na apuração do crédito tributário, sendo o registro contábil da aquisição como estoques apenas um; contudo, a fiscalização não levou isto em conta;

- a fiscalização também não considerou os créditos de ICMS, relativos a mercadorias recebidas por conta e por ordem de terceiros;

Redução global dos valores de mercadorias para revenda inventariadas em 31/12/1993; acréscimos quantitativos das mercadorias para vendas não suportadas por documentos hábeis e idôneos em 31/12/1993; saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais :

- a interessada efetuou simples correções de registros errôneos (digitação) entre estabelecimentos da empresa, verificando-se que a um acerto de entrada ocorrido na matriz correspondeu a um acerto de saída em estabelecimento filial;

- os ajustes também tiveram a finalidade de corrigir saldos de contagens físicas entre a matriz e as filiais;

- devido a erro de programação de informática, ao serem tomados ajustes de quantidades, nos diversos estabelecimentos, ocorridos em acertos de entradas, o programa utilizado os considerou como nova aquisição, alterando o custo unitário dos produtos, em alguns casos, em até cem vezes o preço real, o que gerou necessidade de outro acerto de entrada para obtenção do custo real do produto; (a interessada juntou ainda planilha com o movimento de entrada e saída normais, sem as distorções para provar que não houve redução do custo unitário);

Passivo não comprovado :

- os valores registrados como "Outras Contas" na declaração de rendimentos não transitaram em conta de resultado, sendo compensatórios, não se constituindo em passivo fictício;

Glosa de despesas de correção monetária das depreciações acumuladas :

- apesar de a Fiscalização alegar que a interessada não possuía fichas de controle individualizado do imobilizado, foram apresentados aos auditores-fiscais mapas de controle de contas individualizadas, os quais evidenciam que sempre que determinado lote de bens alcançava seu prazo máximo de vida útil, item a item, deixava de ser depreciado, prosseguindo a depreciação somente em relação aos demais bens depreciáveis;

- é incoerente a atitude do Fisco mediante a qual omite a apropriação de receitas geradas pelo ativo imobilizado e glosa a necessária despesa de depreciação a ele inerente;

- se o Fisco não questionou o montante das depreciações acumuladas até o ano calendário anterior, não poderia glosar a correção respectiva;

Adições não computadas na determinação do lucro real :

- a Fiscalização não indicou quais despesas não teriam sido adicionadas ao lucro líquido;

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

- o art. 7º da Lei nº 8541, de 1992, que instituiu o regime de caixa para apropriação de tributos e contribuições na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, foi revogado pelo art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que restaurou para a questão o regime de competência; o segundo dispositivo retroage para alcançar fatos pretéritos, uma vez que deixou de definir como infração a apropriação contábil e fiscal pelo regime de competência;

Sub-avaliação de estoque final :

- o Fisco acusou a interessada de ter recebido no curso dos meses de novembro e dezembro de 1993 mercadorias de fornecedores, por conta de adiantamento recebidos, deixando de adicioná-las ao estoque final; entretanto, não indicou as mercadorias que teriam sido recebidas;

- se a interessada recebeu as mercadorias nos meses de novembro e dezembro de 1993, tais mercadorias não deveriam mesmo constar do estoque final, mas sim do estoque corrente, até porque no final do ano há um aumento significativo de seu faturamento.

- a própria fiscalização ressaltou que o Movimento de Estoques guardaria perfeita correspondência com os saldos do inventário apurado em 30/11/1993;

Por fim, a interessada requereu perícia, indicando os seus quesitos às fls. 322/324, além de juntar o que chamou de anexos 1 a 7 com algumas explicações (fls. 325/362), bem como diversos documentos (fls. 363/1764).

Resolveu a autoridade julgadora de primeira instância converter o julgamento em diligência por não se encontrarem nos autos todos os elementos necessários para a formação de sua convicção, por meio da Resolução nº 39/1999 (fls. 1.770/1.774).

Resultou da perícia o relatório de fls. 1.833/1.993.

Manifestação da impugnante quanto ao resultado da perícia às fls. 1.996/2.005.

A autoridade julgadora de primeira instância, então, emite decisão nº 085/2001 julgando parcialmente procedente o lançamento, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/12/1993

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS – ESTOQUE - AJUSTES MEDIANTE ACRÉSCIMOS E DECRÉSCIMOS QUANTITATIVOS DE MERCADORIAS INVENTARIADAS - Não constituem, por si só, hipóteses de omissão de receita os ajustes para mais e para menos, simultâneos, promovidos pelo contribuinte para corrigir alegadas distorções de valores em relação ao inventário final, mormente se os autuantes – que os consideraram fatos autônomos, descartando a hipótese de eles se compensarem em parte - não provaram que tais acertos levaram a uma diminuição artificial do valor dos estoques.

OMISSÃO DE RECEITAS – PASSIVO NÃO COMPROVADO - A não comprovação pelo contribuinte de conta do Passivo - ao contrário, por exemplo, da hipótese de manutenção no Passivo de obrigações já pagas - não constituía em 1993, hipótese de omissão de receitas, por falta de previsão legal, que só posteriormente veio a existir.

OMISSÃO DE RECEITAS – COMPRAS DE MERCADORIAS NÃO CONTABILIZADAS - Não constitui hipótese de omissão de receita a não escrituração de uma das duas notas fiscais (de cobrança e de entrega) emitidas por fornecedores para a mesma operação, bem como a não escrituração de nota fiscal relativa a mercadorias recebidas a título de bonificação, cuja operação não implicou desembolso de recursos do contribuinte.

OMISSÃO DE RECEITAS - VENDAS CONTABILIZADAS A MENOR - As diferenças apuradas pela fiscalização na contabilização das vendas decorrentes apenas de divergências temporais entre os registros de cancelamento de venda a tempo certo, na contabilidade, e a destempo, nos livros fiscais (Apuração do ICMS e Registro de Entrada), não autorizam a presunção de omissão de receitas.

SUBAVALIAÇÃO DE ESTOQUES – Qualquer alteração no valor dos estoques reflete-se de modo inversamente proporcional no valor do custo. Deste modo, não pode prosperar a acusação fiscal de subavaliação de estoques, se o valor do custo apurado pelo contribuinte é inferior ao valor que o Fisco considera que foi subtraído indevidamente do valor dos estoques e conseqüentemente majorado no custo.

GLOSA DE DESPESA DE DEPRECIÇÃO E DE CORREÇÃO MONETÁRIA DA DEPRECIÇÃO ACUMULADA - Os contribuintes devem escriturar contas de controle, para cada classe principal do Ativo Imobilizado, com o fim de registrar o seu custo corrigido e a respectiva depreciação acumulada. Devem ainda manter registros individuais para cada unidade de propriedade que compõe cada grupo de contas. Sem tais registros não há como justificar a despesa de depreciação e a correção monetária da depreciação acumulada apropriadas no período.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – INDEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS APROPRIADOS E NÃO PAGOS - O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente (art. 144 do CTN). Neste sentido, as obrigações tributárias só são dedutíveis no ano-calendário de 1993 quando pagas (art. 7º da Lei nº 8.541, de 1992). O art. 106 do CTN, que se refere apenas às leis interpretativas e punitivas, não autoriza a aplicação retroativa do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/12/1993

Ementa: Contribuição para o Pis-Pasep

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

LANÇAMENTOS REFLEXOS – Subsistindo em parte o lançamento principal, igual sorte colhem os lançamentos que tenham sido formalizados por mera decorrência daquele, na medida que não houver fatos ou argumentos novos a ensejarem conclusões diversas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/1993 a 31/12/1993

Ementa: DECADÊNCIA - IRPJ - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - Em relação aos tributos cujo lançamento se dá por homologação, se não houver disposição legal diversa à estabelecida no CTN, opera-se a decadência de a Fazenda Pública efetuar novo lançamento, expirado o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, sem que aquela tenha se pronunciado (art. 150, § 4º do CTN).

DECADÊNCIA – CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL - É de dez anos o prazo de decadência para o Fisco efetuar o lançamento das contribuições para custear a Seguridade Social (art. 45 da Lei nº 8.212/1991).

Lançamento Procedente em Parte*

Preliminarmente,

- 1 Afasta a suscitada preliminar de cerceamento de defesa tendo em vista que o prazo para aditamento de razões de defesa foi reaberto para a impugnante.
- 2 Em relação à suscitada decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário lançado na modalidade de homologação, afirma que só há que se falar em homologação se houver pagamento do respectivo tributo a ser homologado, em assim sendo, acolhe tal preliminar em relação ao IRPJ com fatos geradores de janeiro a abril de 1993. Rejeita a preliminar em relação aos fatos geradores de maio a dezembro de 1993 em face de não haver pagamentos do IRPJ no período, aplicando-se a estes, no seu entender, a regra do artigo 173, I do CTN.

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

- 3 Em relação à decadência do IRRF lançado com base no artigo 44 da lei nº 8.541/1992, afirma que tal tributo era formalizado com um lançamento de ofício, pelo quê a ele se aplica a regra do citado artigo 173, I.
- 4 Em relação à decadência da CSLL, COFINS e PIS afasta sua existência por entender aplicável a estes tributos a regra do artigo 45 da lei nº 8.212/1991, que prevê o prazo decadencial em 10 anos a contar do exercício seguinte ao fato gerador.

No mérito, após estabelecer algumas considerações acerca de presunções legais e ônus da prova no contexto das omissões de receitas, em síntese, a autoridade julgadora de primeira instância administrativa concluiu por:

1. excluir a tributação em relação à:
 - a. omissão de receitas relativas à saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal – acertos de saídas (item 1 do AI);
 - b. omissão de receitas por passivo exigível a longo prazo e não comprovado (item 2 do AI);
 - c. omissão de receitas por acréscimos quantitativos de mercadoria no inventário – acertos de entrada (item 3 do AI);
 - d. omissão de receitas em virtude de não contabilização de mercadorias, matérias-prima e outros insumos (item 4 do AI);
 - e. sub-avaliação de estoque final com redução global dos valores de mercadorias para revenda. (item 6 do AI).
2. manter parcialmente a exigência:
 - a. em relação à omissão de receita, por vendas contabilizadas a menor (item 5 do AI);
 - b. em relação a glosa de despesas de depreciação acumulada e de sua correção monetária (item 7 do AI)
3. manter integralmente a exigência:

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

- a. quanto às adições não computadas na apuração do lucro real relativas a impostos e contribuições, apropriados e não pagos (item 8 do AI).

Em função de exoneração de crédito tributário superior ao limite de alçada previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375, de 07 de dezembro de 2001, a autoridade julgadora interpôs o recurso de ofício que tramitou no PAF nº 15374.000068/99-21.

No tocante às parcelas mantidas do lançamento foram as seguintes as principais razões de decidir da autoridade julgadora de primeira instância:

- 1 em relação à omissão de receita, por vendas contabilizadas a menor (item 5 do AI) – manutenção parcial do lançamento:

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, constata-se que a exigência decorre da apuração pelos autuantes, ao procederem a conferência das vendas consignadas nos Livros de Apuração do ICMS e de Saídas de Mercadorias, de diferenças para menor nos valores da mesma natureza registrados no Diário, Razão e Balancete. Tais diferenças estão detalhadas no demonstrativo de fls. 13/17. Os autuantes consideraram a falta de registro de tais valores na contabilidade como omissão de receita, embora a interessada tenha afirmado que tais diferenças fossem devidas a divergências temporais nos registros de cancelamento de vendas.

A não escrituração de vendas, em tese, representa omissão de receitas. Entretanto, se as diferenças puderem efetivamente serem explicadas pela referida divergência temporal no cancelamento de vendas, estaria afastada a hipótese aventada pela Fiscalização. Para resolver a questão, vale reportar-se ao laudo pericial, especialmente aos trechos transcritos abaixo (fls. 1834/1835):

"os cancelamentos de vendas eram contabilizados na data de sua ocorrência, por débito à conta genérica CANCELAMENTO DE VENDAS (reduzora da conta VENDAS), tendo como contrapartida a conta CAIXA, ao mesmo tempo em que as devoluções eram computadas no sistema de controle permanente do estoque. Como comprovantes, as Notas de Cancelamento de Vendas emitidas pelas lojas (filiais) e encaminhadas à administração central (matriz), com as respectivas 1º e 2º vias das notas fiscais de venda canceladas, anexas aos relatórios de prestação de contas a que estão obrigadas a apresentar, diariamente. Ocorre, que, por razões não de ordem técnica, as medidas complementares para a regularização fiscal das devoluções, como seriam a emissão das notas fiscais de entrada (série E1) e sua escrituração no livro de Registro de Entrada, eram, em regra, somente adotadas nas quinzenas imediatamente subseqüentes. Assim, as notas fiscais de entrada correspondentes aos cancelamentos ocorridos na segunda quinzena de cada mês somente eram emitidas, e escrituradas, na primeira quinzena

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

do mês seguinte. E foi, exatamente, esse descompasso que induziu a Fiscalização à apuração das diferenças de venda listadas às fis. 13 e 14, por considerar, do próprio mês o valor das devoluções da primeira quinzena escrituradas no Registro de Entradas e consignadas no livro Registro de Apuração do ICMS, nos códigos 1.32 (Devolução de Vendas – Estado) e 2.32 (Devolução de Vendas – fora do Estado). Eis aí.

Nem sempre, porém, o total de devoluções consignado na primeira quinzena, no livro Registro de Apuração do ICMS, correspondia, por inteiro, aos cancelamentos ocorridos na segunda quinzena do mês anterior. Muitos foram os casos verificados em que também nele estavam contidas notas fiscais de devolução correspondentes a cancelamentos ocorridos na própria quinzena, assim como, não raro, de cancelamentos do mês anterior no total da segunda quinzena.

Mas, como revelado na perícia, as diferenças de venda apontadas pela Fiscalização não tiveram origem apenas na intempestividade da escrituração, nos livros fiscais, das notas fiscais de devolução. Parte delas, em muitos casos, decorreram de divergências constatadas entre as vendas à vista contabilizadas e as vendas à vista escrituradas no Reg. Saída, sendo registrados casos de omissão propriamente ditas.

Daqueles (cancelamentos de vendas), restaram diferenças não comprovadas (falta de exibição das notas fiscais de venda canceladas) que, somadas às vendas não contabilizadas, compõem os valores remanescentes da base de cálculo da exigência formalizada no auto de infração ...²

Como se observa da leitura do trecho reproduzido do laudo pericial (fis. 1834/1835 e 1938), resta confirmado que a maior parte das diferenças que foram apuradas pela fiscalização na contabilização das vendas decorrem apenas de divergências temporais entre os registros de cancelamento de venda a tempo certo, na contabilidade, e a destempo, nos livros fiscais (Apuração do ICMS e Registro de Entrada), não autorizando a presunção de omissão de receitas.

2 em relação à glosa de despesas de depreciação acumulada e de sua correção monetária (item 7 do AI) – manutenção parcial da autuação:

De acordo com o relato dos autuantes, eles intimaram a interessada a apresentar fichas individualizadas de controle do Ativo Imobilizado que contivessem informações mínimas sobre os seus bens imobilizados. A interessada, segundo o relato, respondeu que não as possuía e que mantinha controle sobre seu Imobilizado consistente na manutenção dos saldos das contas, globalizando todos os itens. Em face disso, os autuantes glosaram os valores registrados como despesa de depreciação e como correção monetária da Depreciação Acumulada.

(...)

Entretanto, no laudo pericial – assinado tanto pelo perito da União como pelo da interessada – demonstrou-se que os valores apurados pelos autuantes não poderiam prevalecer e foram indicados outros valores

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

para a glosa, apesar do caráter sucinto da exposição do item correspondente pelos peritos (fls. 1992/1993).

É bem verdade que a interessada, após a apresentação do laudo pericial, contesta os valores remanescentes. Junta, inclusive, os documentos de fls. 2006/2065. Mas, estes não são passíveis de modificar o quadro descrito pelos peritos, uma vez que é impossível saber se tais documentos foram considerados por eles e se tais valores encontram-se abrangidos nos valores constantes dos demonstrativos de fls. 1992/1993.

Ademais, as suas alegações não são capazes de ilidir os valores apontados pelos peritos. O fato em si de o Imobilizado existir não indica, por si só, que o Fisco deva aceitar o valor deduzido pela interessada como despesa de depreciação. Além disso, ao contrário do que afirma a interessada, o fato de o Fisco aceitar implicitamente despesas de depreciação nos períodos anteriores, alcançados pela decadência, não quer dizer que seja obrigado a aceitar tais despesas em relação ao período autuado. E ainda o fato de a interessada oferecer à tributação receitas geradas pelo Ativo Imobilizado obviamente não impede o Fisco de glosar despesas de depreciação não comprovadas.

Deste modo, os peritos, que tiveram acesso à documentação da interessada apontaram, em relação aos meses de maio à dezembro de 1993, os valores remanescentes das glosas, sobre os quais deve incidir a tributação, em relação a este item de autuação, que são listados a seguir (fl. 1993) :

3 Em relação às adições não computadas na apuração do lucro real, relativas a impostos e contribuições apropriadas e não pagas (item 8 do AI) – manutenção integral da autuação:

Este item da autuação refere-se à constatação pela Fiscalização de que a interessada deixara de adicionar ao lucro líquido, na apuração do lucro real no ano-calendário de 1993, os valores indicados pelos autuantes à fl. 108, relativos a tributos que haviam sido contabilizados como despesa e cujos pagamentos a interessada, apesar de intimada, não conseguira comprovar.

(...)

Ademais, o art. 7º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, dispôs que as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente seriam dedutíveis, para apuração do lucro real, quando pagas. Deste modo, a partir de 1º de janeiro de 1993 até a revogação do dispositivo legal, os tributos passaram a ser dedutíveis pelo regime de caixa.

Esta sistemática só veio a ser alterada pelo art. 41 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que re-introduziu o regime de competência para a dedutibilidade das obrigações tributárias.

Deste modo, no período que foi objeto da autuação vigorava o regime de caixa para a dedutibilidade dos tributos ou contribuições, sendo equivocada a tese da interessada segundo a qual o art. 41 da Lei nº

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

8.981, de 1995, tenha retroagido para beneficiá-la.

(...)

No caso presente não se trata de lei interpretativa ou punitiva, não sendo possível invocar o art. 106 do CTN com o fim de fazer com que a Lei nº 8.981, de 1995, seja usada na qualificação jurídica de fatos ocorridos antes de sua vigência.

Quanto à possibilidade de ter havido postergação de pagamento de tributos, não considerada pelos autuantes, observa-se que não foi produzida prova neste sentido. (...)

Deste modo, deve prevalecer este item de autuação, uma vez que a interessada não demonstrou que efetuou os pagamentos no período a que competiam.

Os lançamentos reflexos em relação à omissão de receitas devem ter o mesmo resultado do lançamento principal.

A decisão de primeira instância ainda afirma quanto aos valores remanescentes dos tributos lançados:

Cabe também assinalar que, em relação ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, quanto às infrações que não caracterizam omissão de receitas, devem ser excluídas das bases tributáveis remanescentes de maio, junho, setembro, outubro e novembro os valores correspondentes aos prejuízos declarados pela interessada, que são, respectivamente, CR\$ 60.598.804,00, CR\$ 56.780.741,00, CR\$ 188.182.407,00, CR\$ 254.502.837,00 e CR\$ 167.717.743,00 (fls. 6 e 7, v. e 2081/2082). Uma vez que os prejuízos declarados superam as bases tributáveis remanescentes nestes meses, não resta exigência de IRPJ nestes períodos, embora os valores de prejuízos declarados fiquem reduzidos das bases tributárias.

(...)

Tendo em vista que a interessada efetuou, na declaração de rendimentos relativa ao ano-calendário de 1994, compensações de bases tributáveis daquele período com valores de prejuízos fiscais por ela apurados no ano-calendário de 1993, não serão utilizados para compensar as bases tributárias remanescentes em 1993 valores superiores aos utilizados pela interessada.

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

Cientificado tempestivamente da decisão, irresignado pela manutenção parcial do lançamento naquela instância julgadora, apresentou o recurso voluntário de fls. 2.147/2.169, em que apresenta os seguintes fatos e argumentos:

Quanto à preliminar de decadência:

- 1 Que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário cujos fatos geradores tiverem ocorrido até 31 de dezembro de 1993, tendo em vista que tomou ciência da autuação em 18 de dezembro daquele ano.
- 2 Que a decadência de tributos lançados pela modalidade de homologação independem da existência de pagamentos, posto que o que se homologa é a atividade realizada pelo sujeito passivo e não o pagamento efetuado.
- 3 Que não se aplica a regra do artigo 45 da lei nº 8.212/1991 à CSLL, COFINS e PIS, por se tratarem de contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e não pelo INSS.

Quanto ao mérito:

- 1 Da apropriação de tributos pelo regime de competência.
 - a. Que a MP nº 812/1994, que restabeleceu o regime de competência para a dedução das despesas com tributos e contribuições da base de cálculo do IRPJ, deve ser aplicada retroativamente aos fatos geradores do ano-calendário de 1993, por força do artigo 106, II do CTN, pelo quê não subsistiria a autuação.
- 2 Que a apropriação dos tributos pelo regime de competência e não pelo de caixa tratou de mera postergação no pagamento de tributos:
 - a. Que a alegada falta de prova da postergação foi suprida pelos próprios autuantes, "evidentemente que a glosa de regime de competência e sua substituição pelo regime de caixa, apenas e tão somente exterioriza tratar-se de, eventual postergação de pagamento de tributo por antecipação de despesa contábil".

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

- b. Que "exigir-se tributo como se este não tivesse sido pago, ainda que em período posterior àquele em que seria devido, como nas postergações de pagamento tributário, não encontra qualquer ressonância quer na legislação, quer na própria jurisprudência administrativa".
- 3 Das despesas de depreciação e correção monetária das depreciações acumuladas:
- a. Que a manutenção do lançamento se deu com base na exigência de registros individuais de depreciação para cada elemento que compõe o ativo permanente.
- b. Que os documentos acostados nos autos permitem dimensionar, mensalmente os acréscimos em cada conta distinta, segundo a natureza dos bens e a taxa de depreciação.
- c. Que a falta de individualização dos bens componentes do ativo permanente não é impeditivo a sua depreciação ou correção monetária.
- 4 Da admissibilidade das receitas de correção monetária de ativo imobilizado e inadmissibilidade das despesas de depreciação e correção monetária de depreciações:
- a. Que se a fiscalização não questiona a receita de correção monetária de balanço, por vidente atesta a existência dos ativos que a produz, não poderia ter glosado as despesas de depreciações deles decorrentes, ou excluir também as receitas deles decorrentes.
- b. Que a perícia teria incorrido em diversos equívocos, que enumera, em relação a este item e que poderiam ser verificados em mapas anexados à impugnação.
- c. Que em relação às correções monetárias das depreciações, objeto da glosa na autuação, a perícia "optou por descartar a correção monetária das depreciações acumuladas de bens já depreciados, sem levar em conta os reflexos necessários na conta de correção monetária de balanço, pelo lado das receitas.

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

5 Por fim questiona a aplicação da taxa SELIC como base para o cálculo da taxa de juros de mora.

Ao final requer o cancelamento das exigências mantidas na decisão monocrática.

O presente relatório se limitou aos pontos relativos às matérias julgadas procedentes, por ser este o escopo do presente recurso voluntário.

Às fls. 2.201, encontra-se informação acerca da existência do arrolamento de bens e direitos previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, alterado pelo artigo 32 da Lei nº 10.522/2002.

É o relatório.



Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

V O T O V E N C I D O

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator.

Tempestivo o recurso voluntário e presente a informação acerca da existência do arrolamento de bens e direitos previsto no artigo 33 do decreto nº 70.235/1972, alterado pelo artigo 32 da lei nº 10.522/2002, dele tomo conhecimento e passo a analisá-lo em seu mérito.

Como vimos da leitura do relatório, a autoridade julgadora de primeira instância administrativa, em seu julgamento, concluiu por:

- 1 manter parcialmente a exigência:
 - a. em relação à omissão de receita, por vendas contabilizadas a menor (item 5 do AI);
 - b. em relação à glosa de despesas de depreciação acumulada e de sua correção monetária (item 7 do AI)
- 2 manter integralmente a exigência:
 - a. quanto às adições não computadas na apuração do lucro real, relativas a impostos e contribuições, apropriados e não pagos (item 8 do AI).

Antes de adentrarmos à análise do mérito da questão proposta, cabe verificar a aplicação no caso da suscitada preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública em constituir os créditos tributários.

Aos fatos:



Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

- 1) Os autos de infração são relativos a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1993 e aos tributos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IRRF;
- 2) A multa de ofício aplicada é a de 75%, não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação.
- 3) A apuração do IRPJ foi pelo lucro real mensal.
- 4) A ciência dos autos de infração foi em 18 de dezembro de 1998 (fls. 261).

A autoridade julgadora de primeira instância considerou decaídos os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram entre janeiro e abril de 1993, por considerar que os tributos lançados, à exceção do IRRF, tinham como modalidade de lançamento a homologação e havia para o período citado pagamentos de tributos a serem homologados.

Como inexistiam pagamentos relativos aos demais meses do ano-calendário de 1993 e, por considerar que o IRRF lançado com base no artigo 43 da lei nº 8.541/1992 era caso de lançamento na modalidade ex-officio, entendeu que para tais casos não teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário correspondente.

Argumenta a recorrente que o que se homologa é a atividade do contribuinte e não o pagamento porventura existente. É neste sentido a jurisprudência deste Tribunal Administrativo, senão vejamos:

Da análise da jurisprudência administrativa deste E. Conselho não resta dúvida de que a partir do ano-calendário de 1991 o Imposto de Renda Pessoa Jurídica é tributo lançado na modalidade de homologação, conforme se pode verificar da ementa do Acórdão 107 – 07.606:

IRPJ - EXERCÍCIO DE 1992 - ANO-BASE 1991 - DECADÊNCIA - A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei 8.381, de 30.12.91, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas era tributo sujeito a lançamento por



Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

declaração, passando a sê-lo por homologação a partir desse novo diploma legal. (Acórdão CSRF 01- 02.620, de 30.04.99).

O lançamento por homologação encontra-se definido no artigo 150 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

A natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apurar imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, na hipótese de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero). O que define a modalidade do lançamento é a legislação do tributo e não a circunstância de ter havido, ou não, o pagamento de tributo.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência no sentido de que nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o dia da ocorrência do fato gerador, independentemente de ter havido pagamento ou não do tributo.

O que se homologa nos lançamentos por homologação é a atividade de apuração do crédito tributário e não o seu pagamento, pelo quê entendo ter ocorrido no caso sob análise a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente ao IRPJ dos meses de maio a novembro de 1993, por ter transcorrido mais de cinco anos entre a data da ocorrência dos fatos geradores e a data da ciência do auto de infração (18 de dezembro de 1998).

Quanto ao imposto de renda retido na fonte, exigido com base no artigo 43 da lei nº 8.541-1992, entendo que a ele deve aplicar-se o mesmo entendimento, posto que os elementos para sua constituição já estavam disponíveis ao Fisco desde a ocorrência do fato gerador e, portanto, já poderia ter a autoridade



Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

fiscal se manifestado para sua constituição, não se lhe aplicando a hipótese originária de lançamento ex-offício.

A mesma sistemática de lançamento, a homologação, se dá também em relação ao PIS e a COFINS, posto que a legislação tributária determina que o sujeito passivo da obrigação tributária apure o tributo a recolher e efetue o seu recolhimento sem prévia manifestação do sujeito ativo correspondente.

Ocorre que a lei nº 8.212/1991 excepciona as Contribuições Sociais da regra do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, ao definir em seu artigo 45 que no caso destas exações o prazo para homologação será de dez anos.

A CSLL e a COFINS integram o rol das contribuições para a seguridade social, e tem como supedâneo o artigo 195, I, letras "b" e "c", da Constituição da República Federativa do Brasil (com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998):

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)

b) a receita ou o faturamento

c) o lucro;

A lei nº 8.212/1991 tratou da Organização da Seguridade Social e de suas formas de custeio. Em seu artigo 45, estabeleceu como prazo decencial para a contagem da decadência do direito da Fazenda Pública constituir créditos tributários relativos às Contribuições Sociais, dentre elas, aquelas que tenham por base o faturamento e o lucro das pessoas jurídicas, em perfeita identificação da COFINS e da CSLL.

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

Art. 45. O direito da Seguridade Social em 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.

Outro aspecto a ser destacado é que a referida lei não foi afastada do ordenamento jurídico pátrio estando, portanto, em pleno vigor, não podendo o Conselho de Contribuintes, órgão administrativo de julgamento de litígios tributários, afastar a aplicabilidade de lei plenamente vigente.

A contrapor-se ao argumento de que a lei nº 8.212/1991 trata exclusivamente das contribuições administradas pelo Instituto Nacional de Seguro Social – INSS – estão inúmeros dispositivos nela contidos e que estabelecem referências a outras fontes de financiamento que não aquelas, por exemplo, pode-se citar o conteúdo do artigo 11:

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

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único - Constituem contribuições sociais:

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

b) as dos empregadores domésticos;

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

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

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

Outrossim, a referida lei em seu artigo 6º cria o Conselho Nacional de Previdência Social, que tem entre suas competências acompanhar e avaliar a gestão



Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

econômica, financeira e social dos recursos e o desempenho dos programas realizados, exigindo prestação de contas e aprovar e submeter ao Órgão Central do Sistema de Planejamento Federal e de Orçamentos a proposta orçamentária anual da Seguridade Social.

Analisando a atuação do referido Conselho, por exemplo, no teor da Ata de sua octogésima oitava reunião ordinária realizada em 24 de março de 2003, verificamos a discussão em torno de recursos provenientes de contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Federal, conforme se verifica do excerto do referido documento:

"Ministro de Estado da Previdência Social e Presidente do Conselho, Ricardo Berzoini. Verificada a existência de quorum o Presidente apresentou e deu posse aos seguintes membros: Marcos de Barros Lisboa, membro titular, representante do Ministério da Fazenda e Lúcia Regina dos Santos Reis, membro titular, representante da Central Única dos Trabalhadores - CUT. Informou (...) Por último, falou sobre a proposta apresentada na reunião dos governadores, pelo Ministro Antônio Palocci, em acordo com o MPAS que, mesmo não sendo ainda uma proposta ainda acabada, trata-se de uma perspectiva de alcançar um sistema de sustentação da Previdência Social mais adequado à atual situação da economia e do mercado de trabalho. Ressaltou que hoje existe um forte peso da contribuição sobre a folha na sustentação da Previdência Social e acredita-se que, na atual situação da economia - não só brasileira, mas na evolução da economia mundial -, da tecnologia, da mudança nas formas de gerenciamento da mão-de-obra nas empresas, é adequado que se busque uma forma de sustentação que seja menos vinculada à folha de pagamento e que reconheça outros fenômenos econômicos como base tributável para a sustentação da Previdência Social, como é o caso do financiamento da seguridade, em que já se tem a COFINS e a Contribuição Social sobre o Lucro como fontes de financiamento. (grifei)

Da análise do conteúdo da discussão do CNPS, vê-se a fragilidade da argumentação de que a lei nº 8.212/1991 trata apenas daquelas contribuições sociais administradas pelo INSS, não se sustentando numa interpretação sistêmica daquela

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

norma, posto que, a referida lei criou um Conselho que tem por competência tratar do orçamento geral da Seguridade Social (dentre outras) e a mesma lei restringiria seu próprio campo de abrangência, em relação ao custeio da Seguridade Social, a algumas contribuições e não a outras, pelo simples fato de que o órgão administrativo encarregado da administração da contribuição social é a Secretaria da Receita Federal e não o INSS.

O próprio CNPS criado pela lei nº 8.212/1991 trata em suas discussões das contribuições sociais administradas pela SRF por comporem, estas contribuições, fontes de custeio da Seguridade Social, independentemente do órgão administrativo que tenha competência legal sobre a administração das mesmas.

Reforçando tal entendimento reproduzo trecho do voto de lavra do Conselheiro Mario Junqueira Franco Junior, em recente julgamento nesta E. Câmara (acórdão 101 – 94.617):

"Ademais, para aqueles que defendem a aplicação restrita do artigo 45 à Previdência Social, contesto no sentido de que a Lei 8.212/91 cuida da Seguridade Social, conceito maior que compreende inclusive a Previdência Social, esta de alcance restrito. Daí o porquê de sua aplicação também para contribuições que não somente as previdenciárias. Outrossim, seria inconcebível, *permissa venia*, considerar o prazo decadencial em função do órgão arrecadador, haja vista que, independentemente de quem as cobre, o interesse da arrecadação – Seguridade Social – é absolutamente o mesmo."

À Contribuição Social para o Programa de Integração Social, por não se enquadrar no conceito de Contribuição para a Seguridade Social, não se aplica regra de exceção do artigo 45 da lei nº 8.212/1991, aplicando-se assim a regra geral do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Pelo exposto, acolho parcialmente a preliminar de decadência em relação ao IRPJ, ao IRRF e à Contribuição para o PIS para os fatos geradores de maio a novembro de 1993.

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

Passemos à análise de cada um dos pontos de mérito discutidos no recurso voluntário apresentado.

Em relação à omissão de receitas por vendas contabilizadas a menor, item 5 do auto de infração, não houve manifestação de inconformidade no recurso voluntário apresentado, tendo precluído o direito de recurso em relação àquela matéria, tornando definitivamente constituídos os créditos tributários a ela relativos.

Quanto ao item 8 do auto de infração, integralmente mantido na decisão vergastada, que dá conta de adições não computadas na apuração do lucro real, relativas aos impostos e contribuições apropriadas e não pagas, é o seguinte o meu entendimento.

Os argumentos da recorrente dão conta de que o artigo 7º da lei nº 8.541/1992 que estabeleceu que as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente seriam dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas, foi revogado pela Medida Provisória nº 812/1994, que restabeleceu a dedutibilidade das mesmas pelo regime de competência, sendo que este dispositivo retroagiria, na forma do artigo 106, II do CTN para produzir efeitos no período da autuação.

Outro aspecto de defesa é que a apropriação de despesas com tributos pelo regime de competência, e não pelo de caixa, é mera postergação de pagamento e não falta de pagamento, trazendo exemplificação em tese para demonstrar seu entendimento.

A aplicação do regime de caixa para dedução dos valores correspondentes a tributos e contribuições na apuração do lucro real, tem sua definição no artigo 7º da lei nº 8.541/1992, que dispôs que as obrigações referentes a tributos ou contribuições somente seriam dedutíveis, para apuração do lucro real,

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

quando pagas. Deste modo, a partir de 1º de janeiro de 1993 até a revogação do citado dispositivo legal, os tributos passaram a ser dedutíveis pelo regime de caixa.

Desse modo, a sistemática de dedução dos valores relativos a tributos e contribuições pelo regime de caixa se estendeu até 31 de dezembro de 1994, até ter sido revogado pelo artigo 41 da lei nº 8.981/1995 (lei de conversão da citada MP nº 812/1994), que produziu seus efeitos a partir de 01 de janeiro de 1995, por força de seu artigo 116.

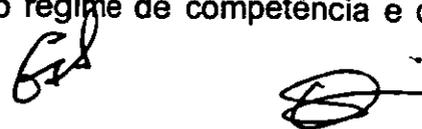
Quanto ao argumento de aplicação retroativa de tal sistemática aos fatos do ano-calendário de 1993, por força do disposto no artigo 106, II do CTN, equivoca-se a recorrente, tendo em vista que tal dispositivo trata da aplicação retroativa de lei, em se tratando de ato não definitivamente julgado, quando deixe de defini-lo como infração, não sendo este o caso dos autos.

A questão posta nos autos é quanto à apropriação de despesas, não tendo qualquer relação com a tipificação de qualquer infração. Ao estabelecer que a apropriação de despesas se daria pelo regime de caixa, o artigo 7º da lei nº 8.541/1992, durante a sua vigência, definiu a forma de apuração do lucro real, quanto a este aspecto da legislação tributária, sendo dispositivo de cunho material, somente deixou de produzir efeitos a partir da vigência do dispositivo de lei que lhe alterou.

É cediço que o lançamento tributário, na forma do artigo 144 do CTN, "reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

É o que se deu no caso presente.

Quanto à alegação de que teria ocorrido postergação de pagamento do tributo quando comparada a dedução com base no regime de competência e de



Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

caixa, a recorrente não trouxe aos autos a prova de que tal ocorreu, tendo apenas discorrido em tese acerca da possibilidade de ter tal fato ocorrido.

Outrossim, caso ficasse comprovada a postergação de pagamentos, seria necessária ainda a prova de que de tal postergação não teria ocorrido prejuízo ao Fisco, essencial para a aceitação da postergação.

A comprovação do que se alega é fundamental para que a alegação seja levada em conta na decisão. Alegar e não provar é o mesmo que não alegar.

Pelo exposto quanto a este item da autuação há de ser mantida a exigência, em relação ao mês de dezembro de 1993.

Em relação à glosa de despesas de depreciação acumulada e de sua correção monetária, item 7 do auto de infração, alega a recorrente que teria juntado à impugnação e quando da perícia realizada, documentação de fls. 354/358 e 2006/2065, discriminando "por classe de componentes do ativo permanente, com controle mensal dos acréscimos a tais ativos, depreciações, saldos a depreciar, desde 1953, data da constituição da pessoa jurídica", não se sustentando a alegação da autoridade recorrida "da necessidade de registros individuais para cada unidade de propriedade que compõem os elementos do ativo permanente", posto que os "documentos acostados aos autos permitem dimensionar, mensalmente, os acréscimos por novas aquisições, em cada conta distinta, segundo a natureza dos bens e a respectiva taxa de depreciação".

Compulsando os autos, verifica-se às fls. 1.432/1.626, que a eles foram juntados mapas de apuração de depreciações e de correção monetária, que a despeito de não trazerem individualizados os itens componentes do ativo permanente da recorrente, autorizavam à autoridade fiscalizadora a verificação dos valores das despesas de depreciação e da correção monetária delas decorrentes.

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

A existência de tais mapas demonstra a falta de certeza do lançamento, bem como elevam os questionamentos efetuados pela recorrente já em sua manifestação acerca da perícia contábil desenvolvida.

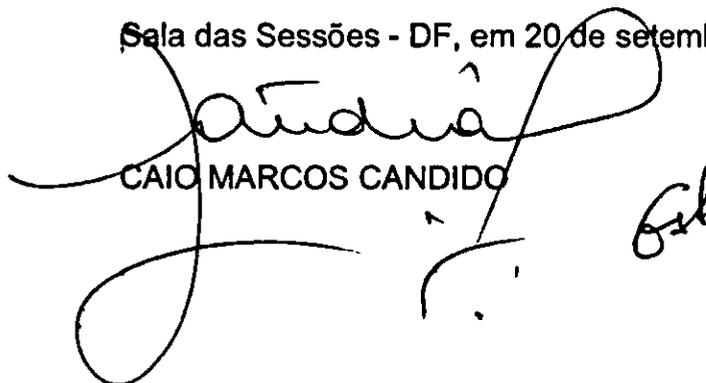
A ausência da individualização de registro dos componentes do ativo permanente pode ser suprida pelas informações constantes dos documentos citados. A autoridade fiscal quanto a tais documentos não se manifestou, não desconstituindo sua força probatória, ao contrário, optou em desconsiderá-los sem sua análise.

Tendo faltado ao lançamento, quanto a este ponto, a certeza da matéria tributável, não há como prosperar a exigência formalizada.

Pelo quê voto no sentido de ACOLHER em PARTE preliminar de decadência quanto aos fatos geradores ocorridos até 18 de dezembro de 1993, em relação ao IRPJ, IRRF e ao PIS e, no mérito DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para afastar a tributação em relação à glosa de despesas de depreciação acumulada e de sua correção monetária (item 7 do auto de infração).

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 20 de setembro de 2006.


CAIO MARCOS CANDIDO

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VALMIR SANDRI, Redator Designado.

Com a devida *vénia* ao voto proferido pelo Ilustre Relator que nega acolhimento da preliminar de decadência suscitada pela Recorrente em relação a CSLL e a COFINS, por entender plenamente aplicável o disposto no art. 45 da Lei Ordinária n. 8.212/91 a essas contribuições, em detrimento da aplicação do disposto no art. 146, III, "b" da Constituição Federal e dos arts. 150, § 4º. e 173 do Código Tributário Nacional, tenho para mim, opinião divergente do que ali ficou assentado.

E a razão que me leva a discordar do entendimento ali esposado é muito simples, pois, trata-se, no caso, de aplicação de lei ordinária que tenta alongar o prazo decadencial de 5 (cinco) para 10 (dez) anos para o fisco constituir o crédito tributário, em detrimento de mandamento constitucional que fixa as exigências para o respectivo exercício de competência típicas de legislador ordinário, em especial, quando se tratar de matérias com reserva de lei complementar, como é o caso da decadência.

De fato, para evitar conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes tributantes e garantir um mínimo de segurança jurídica, a Constituição Federal no seu art. 146, dispôs:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - (...);

II - (...);

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

...".

É sabido e o próprio "Voto Vencido" reconhece quando traz a colação entendimento doutrinário no sentido de que as contribuições sociais são

Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária.

De fato, as contribuições sociais, espécies tributárias, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, sujeitam-se às normas gerais estabelecidas por lei complementar, razão pela qual, por força da remissão do art. 149 da Carta Magna, estão adstritas ao Código Tributário Nacional, não podendo, portanto, lei ordinária fixar prazo decadencial diferente dos estabelecidos nos arts. 150, § 4º. e 173 do CTN.

Neste sentido, a Lei n. 5.172/66 (CTN), com status de lei complementar, recepcionada que foi pela Constituição Federal/88 como norma geral de direito tributário, dispõem nos seus arts. 150, § 4º. e 173, *verbis*:

“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.

§ 1º. (...).

§ 4º. *Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

“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 iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*



Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

Portanto, tendo a Constituição determinada que cabe a lei complementar a função de determinar os prazos de decadência e prescrição, e tendo o Código Tributário Nacional, com status de lei complementar, estipulado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º.), ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), e por outro lado, tendo o art. 45, da Lei 8.212/91, estipulado o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a Seguridade Social constituir seus créditos, a questão que se coloca é: qual das normas deve ser aplicada no presente caso?

A esta indagação não tenho a menor dúvida em apontar o Código Tributário Nacional; a uma porque em consonância com a Lei Maior; a duas porque hierarquicamente superior a Lei n. 8.212/91; a três porque falta a referida lei ordinária competência para tratar da matéria relativo a decadência e prescrição.

Neste diapasão, a jurisprudência do Poder Judiciário vem declarando a inconstitucionalidade do "caput" do art. 45, da Lei 8.212/91, por invadir área reservada à lei complementar, conforme se pode verificar da Arguição de Inconstitucionalidade n. 63.912, incidente no AI n. 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa restou assim vazada:

"Arguição de Inconstitucionalidade. CAPUT do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei n. 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal".

Mais recentemente (14/06/2005), a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Resp n. 694.678-PR, proposto pela Fazenda Nacional, por unanimidade de votos sepultou a pretensão da Fazenda Nacional em ver alongado o prazo para a constituição de créditos relativos as contribuições sociais, conforme se depreende parcialmente da ementa abaixo, vejamos:



Processo nº : 13709.001589/2001-27
Acórdão nº : 101-95.733

“.....

6. in casu, considerando-se que os débitos relativos à COFINS, objeto da presente irresignação, referem-se à maio de 1992, e que o respectivo auto de infração foi lavrado somente em novembro de 1999, consoante assentado pelas instâncias ordinárias, não merece acolhida a pretensão da recorrente, porquanto efetivado o lançamento após o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, previsto no art. 150, § 4º., do Código Tributário Nacional.”

Logo, aplicando-se no presente caso o disposto no artigo 150, §4, do CTN, eis que inaplicável o disposto no art. 173, I, do referido diploma legal, tendo em vista a inocorrência de dolo, fraude ou simulação, não remanesce dúvida que por ocasião do lançamento (18.12.98), também já havida exaurido o direito do Fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício com fatos geradores ocorridos até novembro de 1993.

Por último, deve ficar aqui consignado que não se trata de análise da constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, matéria esta sabida de reserva absoluta do Supremo Tribunal Federal, mas sim da aplicação de dispositivo do Código Tributário Nacional que se sobrepõe a qualquer outra prevista em lei ordinária, principalmente a que trata das hipóteses de prescrição e decadência, por ser de reserva absoluta de lei complementar (CF, art. 146, inciso III, alínea b) conforme já acima explicitado, independentemente tenha a referida lei sido expungida ou não do nosso ordenamento jurídico, porquanto inadmissível a autoridade administrativa aplicá-la em detrimento de normas superiores plenamente em vigor.

A vista do exposto, voto no sentido de acolher também a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente em relação a CSLL e a COFINS.

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 20 de setembro de 2006.


VALMIR SANDRI

