



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13807.011851/00-81
Recurso nº. : 135.978
Matéria : IRPJ e OUTROS – Exercício de 1996
Recorrente : ZUNER COMERCIAL EXPORTADORA LTDA.
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO - SP
Sessão de : 24 de maio de 2006
Acórdão nº. : 101-95.541

IRPJ – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. -
DECADÊNCIA. - Nos casos de tributos sujeito ao regime de
lançamento homologação o prazo decadencial inicia com a
ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência
de dolo, fraude ou simulação. (Lei 5.172/66 art. 150 parágrafo
4º).

CSLL. - DECADÊNCIA. – LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO. - A regra de incidência de cada tributo é
que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo
cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar
o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,
razão pela qual amolda-se à sistemática de lançamento
denominado por homologação, por encontrar respaldo no §
4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional, hipótese em
que os cinco anos têm como termo inicial a data da
ocorrência do fato gerador, com a ressalva da hipótese de
ocorrência de fraude, dolo ou simulação. Comprovado o
evidente intuito de fraude, a contagem do prazo decadencial
desloca-se para a regra geral inserta no artigo 173, do CTN.

IRPJ – TRIBUTAÇÃO. – ARBITRAMENTO DO LUCRO. – O
não atendimento a inúmeras intimações para apresentação
dos livros contábeis e fiscais, acompanhados da
documentação que tenha dado causa aos assentamentos
promovidos pela pessoa jurídica autoriza, para efeito de
tributação, o arbitramento dos lucros “ex vi” do disposto no
artigo 530, III, do Regulamento do Imposto de Renda baixado
com o Decreto nº 3.000, de e 1999.

PENALIDADE PECUNIÁRIA. – AGRAVAMENTO.
INOCORRÊNCIA DA HIPÓTESE. – Sendo o não atendimento
a intimações para exibição de documentos e livros contábeis
e fiscais, a principal causa do arbitramento dos lucros, não
cabe o agravamento da multa de lançamento de ofício.

PROCEDIMENTO REFLEXO. - A decisão prolatada no
procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado
de principal ou matriz, da qual resulte declarada a
materialização ou insubsistência do suporte fático que

Processo nº : 13807.011851/00-81
Acórdão nº. : 101-95.541

também embasa a relação jurídica referente às exigências materializadas contra a mesma empresa, relativamente às Contribuições Sociais e Imposto de Renda na Fonte, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

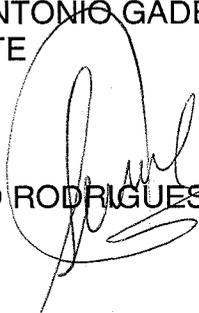
Recurso conhecido e provido, em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ZUNER COMERCIAL EXPORTADORA LTDA..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade e, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência, vencido o Conselheiro Valmir Sandri e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para reduzir a multa de ofício para 150%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri que reduziu a multa de ofício para 75%.



MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 JUN 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e ÉLVIS DEL BARCO CAMARGO (Suplente Convocado).

Processo nº : 13807.011851/00-81

Acórdão nº. : 101-95.541

Recurso nº. : 135.978

Recorrente : ZUNER COMERCIAL EXPORTADORA LTDA.

R E L A T Ó R I O

ZUNER COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., pessoa jurídica de direito privado, inscrita no C.N.P.J. - M.F. sob o nº 49.805.575/0001-70, não se conformando com a decisão que lhe foi desfavorável, proferida pelo titular da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - SP, recorre a este Conselho na pretensão de reforma da mencionada decisão.

O fato tributário descrito as fls. 1.368/1.373, diz respeito ao arbitramento do lucro para os meses do ano de 1995, em razão de haver deixado o sujeito passivo de apresentar livros e documentos que pudessem dar embasamento à escrituração contábil e fiscal, ou seja, o contribuinte não possuía escrituração fiscal nem contábil em condições de satisfazer as exigências legais.

Cumpré deixar consignado que o "RELATÓRIO FISCAL" de fls. traz como fatos apurados:

"A ação fiscal na empresa continuou, constatando-se a mesma falta de atendimento às intimações, conforme relatamos a seguir, antes, porém, informando que, embora as intimações mencionem os períodos de 1995 a 1998, a presente fiscalização restringiu-se ao ano-calendário de 1995, com a ressalva que os períodos seguintes continuam sob fiscalização.

Em 25/02/2000, foi apresentada ao contribuinte intimação para apresentação dos seguintes livros e documentos, relativos aos anos de 1995, 1996, 1997 e 1998: Livros Caixa, Registro de Inventário, Registro de Entradas e Registro de Saídas, Notas Fiscais de Vendas e Relatório "Verificações Preliminares" a ser preenchido pelo contribuinte (doc. de fls. 05).

A intimação foi recebida e assinada pelo procurador da empresa, Sr. Victor Mauad, (...).

O prazo para atendimento da intimação foi de 10 (dez) dias.

Como até 06/04/2000, não haviam sido apresentados os livros e documentos da empresa, ou qualquer justificativa para a não apresentação, lavramos termo fazendo constar esses fatos (Termo de Constatação, doc. de fls. 07).

Processo nº : 13807.011851/00-81

Acórdão nº. : 101-95.541

Em 21/08/2000, persistindo a não apresentação dos livros e documentos, lavramos outro termo, reintimando o contribuinte a apresentar, no prazo de 72 (setenta e duas) horas, os livros e documentos constantes da intimação de 25/02/2000 (doc. de fls. 08).

Os documentos não foram apresentados, ou qualquer justificativa para a não apresentação.

Em 03/10/2000, entregamos ao procurador, Sr. Victor Mauad, intimação em nome da ZUNER COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., na qual os atuais sócios da empresa, BAUER PEREIRA DE ARAÚJO, (...) e MARTA ELEONORA FERREIRA DE OLIVERIA (...), foram intimados a comparecer, no prazo de 10 (dez) dias, a esta Divisão de Fiscalização da Indústria, para prestar esclarecimentos (docs. de fls. 09).

Ao mesmo tempo, em 05/10/2000, lavramos intimações em nome dos sócios da empresa, BAUER PEREIRA DE ARAÚJO e MARTA ELEONORA FERREIRA DE OLIVEIRA (...) dirigidas aos seus respectivos endereços residenciais, nas quais eram registrados os termos para que comparecessem, no prazo de 48 (quarenta e oito) horas, a esta Divisão de Fiscalização, para prestar esclarecimentos, uma vez não terem sido atendidas as várias intimações para apresentação de livros e documentos, entregues ao procurador, Sr. Victor Mauad (doc. de fls. 11 e 14).

O dois Avisos de Recebimento voltaram, devidamente assinados, com data de 17/10/2000, (docs. de fls. 12 e 15).

Os sócios, contudo, não atenderam a convocação para comparecimento a esta Divisão de Fiscalização e não apresentaram qualquer justificativa para tal atitude.

Em 17/10/2000, a ZUNER COML. EXP. LTDA. foi novamente intimada, desta vez para apresentar, no prazo de 72 (setenta e duas horas), o Livro Diário relativo aos anos de 1995 a 1998 (doc. de fls. 16).

Da mesma forma que as demais, esta intimação não foi atendida.

Em 19/10/2000, comparecemos ao endereço da empresa (R. Prof. Eurípedes Simões de Paulo, 355, Brás), onde constatamos que o local encontrava-se fechado.

Entretanto, no número ao lado (...), encontramos uma funcionária, responsável por serviços gerais Vera Lúcia

Godoi, que informou ser a única pessoa que trabalhava na ZUNER COML. EXP. LTDA. Foi-lhe entregue uma intimação, na qual mais uma vez a empresa foi intimada a apresentar, no prazo de 72 (setenta e duas) horas, os livros e documentos relacionados na intimação de 25/02/2000 e intimações posteriores, além do Livros Diário, todos dos anos de 1995 a 1998 (doc. de fls. 17).

.....
Novamente a intimação não foi atendida, ou apresentada qualquer justificativa para a não apresentação.

Em 10/11/2000, a empresa foi intimada a apresentar, no prazo de 05 (cinco) dias, o balanço de abertura para o ano de 1995, bem como os livros contábeis e fiscais que estava obrigada a escriturar, já que pelo faturamento do ano de 1994, a empresa teria que proceder à apuração pelo Lucro Real na Declaração de Imposto de Renda do exercício de 1995 e não pelo Lucro Presumido como ocorreu (doc. de fls. 18 a).

Obs.: O limite de faturamento para o período, que permitia a opção pelo Lucro Presumido, era de 9.600.000 UFIR.

A empresa informou como receita bruta na Declaração de Imposto de Renda o montante de CR\$ 2.977.667,00 (janeiro a junho/94) e R\$ 28.893,00 (julho a dezembro/94).

Contudo, o valor das importações comprovadas, realizadas pela empresa em 1994, foi superior a 19.000.000 UFIR evidenciando que, para realizar tais importações, a empresa teria obrigatoriamente que possuir faturamento superior aos 9.600.000 UFIR que permitiam a opção pelo Lucro Presumido.

Esta intimação também não foi atendida.

Em 20/11/2000, retornamos ao endereço da ZUNER COM. EXP. LTDA. para verificar se os livros e documentos, que deveriam ser apresentados em resposta à intimação deixada com a funcionária Vera Lúcia Godoi em 19/10/2000, estavam no endereço da empresa.

Desta vez o local encontrava-se aberto (tratando-se, porém, de um armazém sem nenhuma atividade comercial) onde fomos atendidos novamente pela única funcionária que trabalhava no local, Vera Lúcia Godoi a qual já nos atendera no dia 19/10/2000.

Nenhum documento, porém, havia sido colocado à nossa disposição no local, inclusive porque a funcionária Vera Lúcia

Processo nº : 13807.011851/00-81

Acórdão nº. : 101-95.541

Godoi, pelas suas atribuições, não possui conhecimento suficiente para atender a fiscalização.

Entretanto, durante esta visita ao endereço da empresa, percebemos a existência de algumas caixas que aparentemente continham documentos.

Examinando essas caixas, verificamos a existência de notas fiscais de saída emitidas pela ZUNER COMERCIAL EXPORTADORA LTDA., nos anos de 1995 e 1996.

Essas notas foram apreendidas e colocadas em 03 (três) caixas, as quais foram lacradas, sendo emitido Termo de Apreensão, entregue à funcionária Vera Lúcia Godoi (doc. de fls. 19).

No referido termo fizemos constar a apreensão da Notas Fiscais, bem como a informação de que as caixas seriam abertas no dia 22/11/2000, sendo convocado o procurador da empresa para assistir a abertura dos volumes.

No dia 23/11/2000, o procurador da empresa, Sr. Victor Mauad, compareceu a esta DIFIS/DRF/SP, sendo então abertas, na sua presença, as 03 caixas apreendidas no dia 20/11/2000.

As notas fiscais contidas nesses volumes, dos anos de 1995 e 1996, foram relacionadas em termo próprio (doc. de fls. 20/21), sendo entregue ao procurador uma das vias.

.....
Informamos que, paralelamente às tentativas de localizar-se a documentação da empresa, foram realizadas, desde 1999, pesquisas no mercado, com grandes empresas compradoras de óleo de soja bruto, sendo possível obter grande número de cópias de Notas Fiscais emitidas pela ZUNER COML. EXP. LTDA., nos anos de 1995 a 1998.

Especificamente para o ano de 1995, período objeto da presente ação fiscal, tomando-se os valores das Notas Fiscais obtidas como resultado da circularização de mercado e da apreensão realizada no endereço da em presa (docs. de fls. 22 a 1158 e fls. 1159 a 1330), relacionadas nas Tabelas de fls. 1331 a 1358 e de fls. 1359 a 1363, e comparando-os com os valores da Declaração de Imposto de Renda da empresa para o exercício de 1995, com opção pelo Lucro Presumido (doc. de fls. 1364 a 1366), verificamos que os valores informados na declaração são muito inferiores ao faturamento detectado através das Notas Fiscais obtidas por esta fiscalização.”

O titular da DRJ em São Paulo - SP houve por bem em manter a exigência do crédito tributário, conforme decisão de fls. 1.450 a 1.465, cuja ementa tem a seguinte redação:

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

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/12/1995

Ementa: PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

O cerceamento de direito de defesa somente ocorre quando o sujeito passivo teve comprovadamente prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado.

DECADÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA.

O direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar decai após cinco anos, contados da notificação de lançamento primitivo, ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando ocorrer após esta data.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

O direito da Administração de constituir o crédito relativamente às Contribuições Sociais decai em dez anos.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. OMISSÃO DE RECEITA.

Através de procedimento de auditoria, denominado circularização, junto a clientes, a fiscalização levantou faturamento de venda de óleo em montante que extrapola a ínfima receita declarada, caracterizando omissão de receita a ser tributada nos termos da legislação pertinente.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA.
ARBITRAMENTO.

A falta de apresentação de livros e documentos `fiscalização e a opção indevida pela tributação com base no lucro presumido autorizam o arbitramento do lucro, conforme legislação de regência, tomando-se como base de cálculo os valores das notas fiscais apreendidas no estabelecimento da contribuinte.

TRIBUTAÇÕES REFLEXAS.

Processo nº : 13807.011851/00-81
Acórdão nº. : 101-95.541

A procedência do lançamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ implica a manutenção das exigências fiscais dele decorrente.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE.

A exigência do Imposto de Renda na Fonte decorre de disposição expressa em lei tributária.

MULGA AGRAVADA.

No caso de não atendimento de intimação pelo sujeito passivo e evidente intuito de fraude, impõe-se a aplicação de multa agravada.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”

Cientificado dessa decisão em 02 de maio de 2002, o contribuinte ingressou com seu apelo para esta Segunda Instância Administrativa, protocolizado no dia 24 daquele mesmo mês, onde em síntese reproduz a linha de argumentação apresentada na fase impugnativa, razão pela qual passo a ler (lê-se), em Plenário, o inteiro teor da peça de fls. 1.477 a 1.488.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'f' and the other 'G'.

V O T O

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

Em face do disposto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.522, de 2002 (MP nº 2.176-79/01), e tendo presente o conteúdo dos documentos de folhas 1.490 a 1.469, entendo que o Recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele portanto, tomo conhecimento.

A recorrente reitera nesta Segunda Instância Administrativa a preliminar de nulidade do Ato Administrativo de Lançamento por inequívoco cerceamento do seu direito de defesa. Sustenta a recorrente que as Notas Fiscais cujas cópias restaram obtidas junto às empresas adquirentes de seus produtos não lhe foram apresentadas, sendo duvidosa a sua legitimidade.

Aduz, ainda, que o processo sempre esteve indisponível, e que a prova reclamada se traduz como elemento principal no presente processado, contendo elementos cujo conteúdo serviu de base para a incidência do tributo.

A Constituição Federal de 1988, por seu artigo 37, consagra princípios que devem ser observados pela Administração Pública, qualquer que seja a esfera de poder, dentre os quais, estão: o da legalidade e o da moralidade.

Ao tratar da regulação do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, a Lei nº 9.784, de 1999, em seu artigo 2º determina:

“Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros os critérios de:

I – atuação conforme a lei e o Direito;
II – atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competência, salvo autorização em lei;

.....
IX – adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

(...).”

O Ato Administrativo de Lançamento, além da observância às normas que regem o Processo Administrativo Fiscal, não pode prescindir da obediência aos princípios que informam a conduta da Administração Pública, especialmente aqueles que mais de perto dizem respeito aos direitos dos administrados.

O agir de ofício dá necessariamente impulso à ação da Fiscalização, que realiza ou exerce o seu dever de apurar os fatos, visando verificar a ocorrência, concretamente, da hipótese descrita pela norma legal que prevê a incidência de tributos.

O poder-dever da busca da verdade material confere à Fiscalização a obrigação de observar o princípio constitucional da ampla defesa, o que significa dar ao sujeito passivo a oportunidade de contestar ou rebater todas as acusações e provas produzidas durante a fase investigativa ou de auditoria fiscal.

Para o exercício, de forma ampla, do direito de defesa, o sujeito passivo deve ser informado, com precisão e clareza, de todos os detalhes e minúcias que permitiram à Fiscalização convencer-se da existência de irregularidades cuja consequência venha de ser a prática do Ato Administrativo de Lançamento, visando exigir o correspondente crédito de natureza tributária.

Na lição de James Marins “*in*” Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial), Dialética, 2001, São Paulo, pg. 168/169:

“A atividade administrativa fiscalizadora e lançadora de tributos não é, em rigor, etapa litigiosa, e seu regime jurídico – marcado pelo princípio da inquisitorialidade – estabelece menor número de amarras à Administração fiscal. Isso porque ao dever de fiscalização cometido à Administração corresponde a obrigação do contribuinte de suportá-la, desde que realizada dentro dos estritos parâmetros legais.

Realizado o procedimento fiscalizatório ou apuratório e formalizado o ato de lançamento, que pode vir no bojo de auto de infração, estabelece-se pretensão fiscal sobre a esfera patrimonial do contribuinte e abre-se a oportunidade de resistência a essa pretensão através da impugnação administrativa ao ato de lançamento que, quando tempestivamente formalizada, instala a lide administrativa e enseja o início da tapa processual.

Processo nº : 13807.011851/00-81

Acórdão nº. : 101-95.541

Essa etapa administrativo-processual, por conter a litigiosidade administrativa, submete-se o regime jurídico de processo, com todas as suas garantias de raiz constitucional.”

Vale dizer, enquanto desenvolvida a atividade fiscalizatória, a autoridade administrativa está obrigada a observar os princípios, dentre outros, o da legalidade objetiva, da verdade material, da oficialidade, do dever de investigação, da cientificação e da acessibilidade.

“PRELIMINAR DE NULIDADE. Deixa de ser acolhida, vez que algumas de suas alegações, além de incomprovadas, são de natureza subjetiva ou, mesmo que materializadas não seriam suficientes para desvirtuar a realidade material consubstanciada nos fatos apurados. (...)” (Ac. nº 101-92.036, de 1998).

“NORMAS PROCESSUAIS- NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO-A fase de investigação e formalização da exigência, que antecede à fase litigiosa do procedimento, é de natureza inquisitorial, não prosperando a arguição de nulidade do auto de infração por não observância do princípio do contraditório. Assim também a mesma arguição, quando fundada na alegação de falta de motivação do ato administrativo, que, de fato, não ocorreu.” (Ac. nº 101-93.425, de 2001).

Não há nos presentes autos qualquer registro ou prova de que a recorrente tenha pretendido obter vistas do processo ou mesmo cópias de quaisquer de suas peças, muito menos que lhe tenha sido negado por qualquer forma.

Nem mesmo após a lavratura do auto de infração, com vistas a formalizar sua resistência à pretensão do Estado, a pessoa jurídica autuada procurou obter cópias das notas fiscais que alega desconhecer e cuja autenticidade coloca sob suspeita.

Rejeito, assim, a preliminar de nulidade do Ato Administrativo de Lançamento, por incorrida a hipótese.

A argüida preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, restou rejeitada pela autoridade julgadora monocrática ao fundamento de que, ao caso concreto, tem aplicação o comando jurídico inserto no artigo 173 do CTN, notadamente o conteúdo de seu parágrafo primeiro “*in fine*”, combinado com os artigos 83 e 200 do Decreto-lei nº 5.844, de 1943, e artigo 34, parágrafo segundo, da Lei nº 4.506, de 1964.

Invoca, ainda, a autoridade julgadora de primeiro grau, precedentes jurisprudenciais deste Conselho, todos referentes a julgados ocorridos em anos anteriores a 1997.

Em Sessão de 10 de novembro de 2005, pelo Acórdão nº 101-95.271, assim nos manifestamos sobre a questão da decadência:

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, **o que se homologa não é o lançamento, nem o pagamento, mas um conjunto de atividades previstas em lei**, pois o **lançamento é sempre de competência privativa da autoridade administrativa** e no chamado **lançamento por homologação antes de o sujeito passivo antecipar ou não o pagamento**, é indispensável que ele, interpretando a lei de regência, verifique se efetivamente **ocorreu o fato gerador, determine a matéria tributável e o montante do tributo devido**, e, **se for o caso, proceda ao recolhimento dos tributos**, nos prazos fixados em lei.

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

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

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

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

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

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

Assim, a correção monetária e os juros de mora são calculados e devidos a partir dos respectivos **vencimentos originariamente previstos em lei**, acarretando as respectivas intimações decorrentes do lançamento *ex officio*, apenas os efeitos próprios da motivação fiscal, como a multa, por exemplo. Isto quer dizer que o fato de sujeito passivo ou terceiro deixar de apresentar os elementos para que o Fisco proceda ao lançamento por declaração ou a inexatidão ou omissão por parte do sujeito passivo, quando a lei lhe atribua a obrigação do pagamento sem prévio exame por parte da autoridade administrativa, não altera a natureza do lançamento prevista para o tributo no C.T.N., isto é, a atividade administrativa não altera a natureza do lançamento originariamente prevista.

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

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

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

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

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

Por outro lado, ao contrário do que tem sido sustentado, também inexistente regra determinando que, nos casos de lançamento *ex officio*, o prazo

decadencial seja o previsto no art. 173. Lá não se menciona qualquer modalidade de lançamento, seja ele por declaração, por homologação, ou *ex officio*.

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

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

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

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

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

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

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

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

Ressalte-se que também não seria de boa hermenêutica, nos casos em que a lei estabelece o pagamento sem prévio exame da autoridade

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

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

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

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

Esse entendimento está hoje consolidado em decisões, assim ementadas:

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

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

IRF - TRIBUTOS - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - FATO GERADOR - DECADÊNCIA - Nos tributos que comportam lançamento por homologação, a Fazenda Nacional decai do direito de constituir o crédito tributário

quando transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, ainda que não tenha havido a homologação expressa. O lançamento "ex officio" formalizado após o decurso do quinquênio decadencial, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação, é ineficaz e o crédito correspondente não pode ser exigido ou cobrado. (Acórdão nº - CSRF/01-04.260, de 02/12/2002, Relator Maria Goretti de Bulhões Carvalho)

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

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

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

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

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

E, como o próprio Fisco expressamente consignou ter ocorrido **o fato gerador em 31/12/1997**, ou ainda em datas anteriores, em **11/03/2003**,

quando foram efetivamente formalizadas as exigências fiscais constantes das referidas peças básicas, já haviam transcorrido mais de cinco (5) anos, prazo máximo previsto para a Fazenda Nacional efetivar o lançamento, perimindo, em consequência, o direito da Fazenda Nacional.

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

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

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

A Medida Provisória n.º 222, de 4 de outubro de 2004 (convertida na Lei n.º 11.098, de 13 de janeiro de 2005), por exemplo, assim delas trata, ao cuidar da arrecadação pelos órgãos do MPAS:

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

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

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

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

- I - receitas da União;*
- II - receitas das contribuições sociais;*
- III - receitas de outras fontes.*

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;*
- b) as dos empregadores domésticos;*
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-*

contribuição;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º Para apuração e constituição dos créditos a que se refere o parágrafo anterior, a Seguridade Social utilizará

como base de incidência o valor da média aritmética simples dos 36 (trinta e seis) últimos salários-de-contribuição do segurado.

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

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

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

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

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

- a) o próprio *caput*, no início da proposição jurídica (no *sujeito* da oração ou, mais especificamente, no *adjunto adnominal* do *núcleo do sujeito*) diz o que se extingue após dez anos: o direito “da Seguridade Social”; o direito da União (Secretaria da Receita Federal) não se extingue nesse prazo, eis que deste não cogitou o dispositivo;
- b) o § 1.º, por sua vez, cuida das contribuições sobre o exercício da atividade remunerada (que são contribuições arrecadadas diretamente pela Seguridade, e não pela Receita Federal);
- c) o § 2.º trata dessas mesmas contribuições, com base em salários-de-contribuição dos segurados (matéria estranha à COFINS, à contribuição social sobre o lucro líquido e ao PIS);
- d) o § 3.º se refere a remuneração sobre a qual incidem as contribuições para o regime específico de previdência social a que estiver filiado o interessado, portanto receitas arrecadadas pela Seguridade Social;
- e) o § 4.º, por sua vez, não cuida de outra coisa senão das contribuições já referidas em parágrafos anteriores, ou seja, contribuições arrecadadas pela Seguridade;
- f) o § 5.º cuida de um regime muito próprio das contribuições que o INSS arrecada, ou seja, da decadência do contribuinte para obter restituição junto àquele órgão (INSS e não SRF);
- g) o § 6.º alude às contribuições do § 4.º, que também não dizem respeito à COFINS, à contribuição social sobre o lucro líquido, nem ao PIS, portanto nada têm a ver com as contribuições arrecadadas pela

Receita Federal.

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

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

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

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

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

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

Não são necessários os princípios constitucionais e a própria letra da Constituição, nem o argumento da hierarquia das leis, porque o art. 45 da Lei

Previdenciária, por si só se basta, seja se reduzida ao seu *caput* (*interpretação literal*), seja se insere em todo o seu conteúdo, como o exame a que se procedeu, de todos seus seis parágrafos (*interpretação sistemática*). Por si se basta para excluir da decadência decenal a COFINS e outras contribuições sociais que a Seguridade Social (leia-se: o INSS) não arrecada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CSLL. LANÇAMENTO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO. ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. INAPLICABILIDADE. PREVALÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN, COM RESPALDO NO ARTIGO 146, III, 'b', DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. A CSLL é tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, do CTN) para encontrar respaldo no § 4º, do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. É inaplicável à hipótese dos autos o artigo 45, da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos como sendo o lapso decadencial, já que a natureza tributária da Contribuição

Processo nº : 13807.011851/00-81
Acórdão nº. : 101-95.541

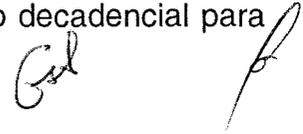
Social sobre o Lucro Líquido assegura a aplicação do § 4º, do artigo 150 do CTN, em estrita obediência ao disposto no artigo 146, inciso III, 'b', da Constituição Federal. (Acórdão nº -SRF/01-04.945, de 13/04/2004, Relator Conselheiro José Carlos Passuello)

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

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – IRPJ E CSLL – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no § 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN).-(Acórdão nº CSRF/01-04.247, de 15/10/2002, Relatora Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho)"

É entendimento assente neste Colegiado que a ressalva contida no final do parágrafo quarto do artigo 150 do CTN, por caracterizado o dolo, a fraude ou a simulação, tem o efeito de deslocar o início da contagem do prazo decadencial para



Processo nº : 13807.011851/00-81
Acórdão nº. : 101-95.541

outro momento. Vale dizer, a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário é regida pelas regras jurídicas inseridas no artigo 173 do CTN.

Neste sentido podem ser invocados, dentre outros, os julgados cujas ementas estão transcritas:

“(...)”

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CASO DE DOLO OU FRAUDE – Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se a regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (...)” (Ac. nº 101-94.219, de 2003).

“PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - CASO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO - Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorrer dolo, fraude ou simulação, os termos iniciais de decadência do direito de a Fazenda Nacional formular a exigência tributária serão os previstos no artigo 173 e seu parágrafo do Código Tributário Nacional. (...)” (Ac. nº 101-92.059, de 1998).

“DECADÊNCIA - ANO CALENDÁRIO DE 1994- Constatado evidente intuito de fraude, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (regra geral – art. 173 do CNT). Na vigência dos artigos 43 e 44 da Lei no 8.541/1992, alterados pelo artigo 3º da Lei no 9.064/1995, apurada omissão de receitas, considera-se ocorrido o fato gerador e vencido o tributo na data da omissão, podendo ser efetuado o lançamento no próprio ano-calendário e iniciando-se a contagem do prazo de decadência no primeiro dia do exercício seguinte.

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS- PRAZO. O prazo de decadência das contribuições sociais é o previsto no art. 173 do CTN.

Preliminares rejeitadas. Recurso parcialmente provido.” (Ac. nº 101-94.223, de 2003).

Processo nº : 13807.011851/00-81
Acórdão nº. : 101-95.541

“(...)”.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CASO DE DOLO OU FRAUDE – Uma vez tipificada a conduta fraudulenta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se a regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(...)” (Ac. nº 101-94.239, de 2003).

“DECADÊNCIA-IRPJ E IRFON - OMISSÃO DE RECEITAS-ANO CALENDÁRIO DE 1994- Constatado evidente intuito de fraude, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário é contado a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (regra geral – art. 173 do CTN). Na vigência dos artigos 43 e 44 da Lei no 8.541/1992, alterados pelo artigo 3º da Lei no 9.064/1995, apurada omissão de receitas, considera-se ocorrido o fato gerador e vencido o tributo na data da omissão, podendo ser efetuado o lançamento no próprio ano-calendário e iniciando-se a contagem do prazo de decadência no primeiro dia do exercício seguinte (...).

Recurso de ofício a que se nega provimento.” (Ac. nº 101-94.228, de 2003).

Em razão do que restou expendido, entendo que a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário deva ser rejeitada, em razão de que os fatos ocorreram no ano de 1.995, e o Ato Administrativo de Lançamento foi concretizado em data de 21 de dezembro de 2.000. Portanto, dentro do quinquênio a que se refere o artigo 173 do CTN.

Todas as questões abordadas pela recorrente já foram minudentemente enfrentadas quando do julgamento do processo em Primeira Instância Administrativa. Os argumentos expendidos na inicial mereceram rigorosa abordagem por parte do Ilustre julgador “*a quo*”.

De registrar que a situação provavelmente permanece até a data da apresentação do recurso voluntário, já que a recorrente sequer se dignou de fazer juntar aos presentes autos, pequena quantidade de cópias dos documentos e páginas de livros de escrituração fiscal e contábil, ainda que a título de amostragem. Ao revés, persiste na mesma tese formulada desde a fase impugnativa, no sentido de que possui todos os livros e documentos, só não os fez exhibir à Fiscalização, nem mesmo para promover sua defesa de forma ampla e eficaz.

Processo nº : 13807.011851/00-81
Acórdão nº. : 101-95.541

Importante registrar que a recorrente promoveu, no ano de 1994, importações cujo montante superou a quantia equivalente a 19.000.000 de UFIRs, o que conduziu as autoridades lançadoras à conclusão de que, para o ano de 1995, estaria ela obrigada a se submeter à tributação segundo as regras do lucro real, o que implicaria, necessariamente, promoção do balanço de abertura.

Impende consignar, por relevante, que para o ano-calendário de 1995 (fls. 1.369), a recorrente declarou receita bruta de CR\$ 2.977.667,00 par ao primeiro semestre e R\$ 28.893,00 para o segundo semestre.

Tais fatos não são sequer objeto de contestação por parte do sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, o que os tornam inquestionáveis.

Inúmeras foram as intimações para que a recorrente exibisse não só os documentos como também os livros fiscais e contábeis, o que sequer mereceu uma só manifestação, permanecendo a contribuinte completamente silente, deixando transcorrer todos os prazos assinalados sem que se dignasse de apresentar, por mais simples que pudesse ser, qualquer justificativa para seu modo de agir.

Alguns fatos identificados e descritos pelas autoridades lançadoras evidenciam que o objetivo da recorrente foi, de forma propositada, o de não só dificultar a realização da perícia fiscal como de resto praticar a sonegação dos tributos e contribuições. Senão vejamos:

- i) foram promovidas nada menos que sete intimações para que a pessoa jurídica ou seus sócios apresentassem livros e documentos, sem que a empresa se dignasse de fornecer qualquer resposta;
- ii) a pessoa jurídica declarou faturamento de CR\$ 2.977.667,00 para o primeiro semestre e de R\$ 28.893,00 para o segundo semestre de 1994, enquanto promovia importações no valor equivalente a 19.000.000 de UFIR;
- iii) tanto os elementos colhidos dos clientes da recorrente quanto aos valores obtidos com a apreensão das notas fiscais, permitem concluir que o volume da receita não declarada no ano de 1.995, supera de muito aquela registrada em sua declaração de rendimentos.

O conjunto probatório colhido pelas autoridades lançadoras, resultante de trabalho profícuo de investigação e análise, como também o comportamento adotado pelo sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, traduzido nas ações de seu sócio e de seu procurador, justificaram a exasperação da penalidade aplicada, por caracterizado o evidente intuito de fraude.

Processo nº : 13807.011851/00-81

Acórdão nº. : 101-95.541

Há, todavia, que ser feito registro sobre a majoração da multa de lançamento de ofício.

As causas do arbitramento do lucro tributável estão descritas às fls. 1.371, nestes termos:

“A falta de apresentação de livros e documentos da empresa, bem como a opção indevida pela tributação com base no Lucro Presumido, pelos motivos expostos, permite a lavratura do Auto de Infração por Arbitramento do Lucro, de acordo com o art. 47, incisos I, III, IV e VII da Lei nº 8.981/95, (...)”.

Dentre todos os motivos, o principal foi notadamente aquele consistente na não apresentação dos livros e documentos que teriam dado causa à escrituração comercial e fiscal.

A mesma causa deu azo a que fosse majorada a penalidade aplicada em 50%, passando de 150% para a de 225%.

A jurisprudência firmada no âmbito deste Colegiado é firme no sentido de que, na hipótese de a falta de apresentação de livros e documentos vir a ser causa para o arbitramento dos lucros, o mesmo fato não pode ensejar a majoração da multa de lançamento de ofício a ser aplicada. Para reforçar a tese trazemos à colação ementas de alguns acórdãos:

“(…)”.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – CASO DE DOLO OU FRAUDE – Uma vez tipificada a conduta prevista no § 4º do art. 150 do CTN, aplica-se a regra do prazo decadencial e a forma de contagem fixada no art. 173, quando a contagem do prazo de cinco anos tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

“(…)”.

LUCRO ARBITRADO – OMISSÃO DE RECEITAS – SUBFATURAMENTO DAS VENDAS – Comprovado pela fiscalização o subfaturamento das vendas, deve ser mantida a diferença apurada adicionada à receita bruta declarada para fins de determinação do lucro arbitrado.

MULTA QUALIFICADA – OMISSÃO DE RECEITAS – SUBFATURAMENTO DAS VENDAS – Se as provas

carreadas aos autos pelo fisco, evidenciam o desvio de receitas de vendas à tributação, com a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, cabe a aplicação da multa qualificada.

MULTA QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO – EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE – O lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inadmissível a qualificação da multa de ofício sobre a diferença do imposto de renda exigido, calculado sobre a receita declarada, originariamente tributada pelo contribuinte com base no lucro presumido, e posteriormente arbitrada em vista da desclassificação da escrituração contábil, por imprestável.

(...).

MULTA MAJORADA - LUCRO PRESUMIDO – NÃO ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E/OU DOCUMENTOS NECESSÁRIOS A APURAÇÃO DO LUCRO REAL – CONSEQÜENTE ARBITRAMENTO – A falta de atendimento ou o atraso por parte do contribuinte, no prazo marcado, à intimação formulada pela autoridade fiscal para a apresentação de livros e de documentos solicitados, autoriza o agravamento da multa de ofício, desde que a irregularidade apurada seja decorrente de matéria questionada na referida intimação. Não é cabível a majoração da multa quando o contribuinte, tendo optado pela tributação com base no lucro presumido, deixa de atender à intimação e tem o seu lucro arbitrado. (...).” (Ac. nº 101-94.258, de 2003).

“(...).

IRPJ – ARBITRAMENTO – Caracteriza-se omissão de receitas e procede ao arbitramento do lucro da pessoa jurídica, devidamente, comprovado pela fiscalização, o descompasso de receitas escrituradas nos livros fiscais e a efetivamente declarada para efeito de base de cálculo do imposto de renda.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MAJORAMENTO DA MULTA- Incabível o agravamento da multa de ofício em 50%, concomitantemente com o arbitramento do lucro procedido pela fiscalização, por não ter o contribuinte exibido a fiscalização os livros comerciais e fiscais solicitados,

Recurso parcialmente provido. (Ac. nº 101-94.350, de 2003).

Processo nº : 13807.011851/00-81

Acórdão nº. : 101-95.541

“(...).

ARBITRAMENTO DE LUCROS - FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS - RECUSA: O não atendimento às reiteradas intimações da fiscalização para a apresentação dos livros e documentos da escrituração, caracterizam recusa da pessoa jurídica em exibi-los e, em conseqüência, justifica o arbitramento do lucro. Simples pedidos de prorrogação de prazo para a apresentação dos elementos solicitados são suficientes para descaracterizar a recusa.

(...).

Recurso conhecido e provido, em parte.” (Ac. nº 101-92.380, de 1998).

Para afastar o agravamento da penalidade o nobre relator do último Aresto cuja ementa está transcrita apresenta estes fundamentos:

“Por outro lado, com a devida *vênia*, entendo que merece uma pequena reforma na bem fundamentada decisão recorrida, mais, especificamente, em relação à majoração da multa de ofício em 50%, por ter a Recorrente se negado a apresentar os livros e documentos solicitados.

Isto porque, conforme se verifica dos autos, a autoridade lançadora procedeu à exigência do tributo com base em Registro de Apuração do ICMS obtido junto ao Fisco Estadual, tendo em vista não ter sido apresentado pela Recorrente sua escrituração comercial e fiscal, embora tenha sido intimada por diversas vezes a fazê-lo.

Desta forma, estamos diante de arbitramento pela falta de apresentação à autoridade fazendária dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, capitulado no inciso III, art. 530, do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99), e não pela falta da Recorrente em prestar esclarecimentos, capitulada no § 2º., art. 44, da Lei 9430/96, que por si só não caracteriza elemento fático para o arbitramento do lucro da empresa.

Sendo assim, não se justifica a majoração da multa de ofício em razão de a Recorrente ter se escusado em apresentar os documentos solicitados, pelo simples fato desta escusa não caracterizar infração capitulada no art. 959 do RIR/99 (§ 2º., art. 44, da Lei n. 9.430/96), mas sim, ao disposto no inciso III, art. 530, do RIR/99.

Logo, comprovada a inexistência e/ou recusa na apresentação dos livros que amparam a tributação com base no lucro real, cabível tão somente o arbitramento do lucro, em regra, mais gravoso, e não a majoração da multa de ofício



Processo nº : 13807.011851/00-81
Acórdão nº. : 101-95.541

para 225% que ultrapassa, inclusive, o valor da obrigação principal.”

Outra questão que merece registro diz respeito à tributação com fulcro no comando jurídico inserto no artigo 43 da Lei nº 8.541, de 1992, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 3º da Lei nº 9.064, de 1995.

O relatório feito através do Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 1.368 a 1.373, nos dá conta de que as autoridades lançadoras, com vistas a compor a base de cálculo do tributo, adotaram critérios diferenciados para as receitas resultantes das Notas Fiscais apreendidas, daquele assumido no caso das receitas resultantes das cópias recebidas de clientes da recorrente.

Para a primeira hipótese, está descrito às fls. 1.370 e 1.372:

“As notas fiscais contidas nesses volumes, dos anos de 1995 e 1996, foram relacionadas em Termo próprio (doc. de fls. 20/21), sendo entregue ao procurador uma das vias.

Dessas notas, selecionamos as que se referiam especificamente às vendas realizadas pela ZUNER COMERCIAL EXPORTADORA LTDA. em 1995 (...), as quais comporão o montante a ser utilizado como base de cálculo da presente ação fiscal.

.....
No tocante às notas fiscais apreendidas na empresa (relacionadas na Tabela de fls. 1.359 a 1.363), sua base de cálculo seguirá o estabelecido pelo art. 48 da Lei 8.981/95, (...).”

Já para a segunda forma de quantificação da receita a sistemática adotada, visando a incidência do tributo, pode ser perfeitamente identificada neste relato (fls. 1.371):

“Quanto à base de cálculo, serão considerados omissão de receita os valores constantes das Notas Fiscais obtidas como resultado da circularização do mercado, aplicando-se ao caso o estabelecido pelo art. 43, da Lei 8.541/92 e seu § 2º (com a redação dada pelo art. 3º, da Lei 9.064/95, (...).”

Para dar embasamento ao critério assumido, consistente em considerar omissão no registro de receitas as quantias resultantes das vendas cujas notas fiscais restaram fornecidas cópias pelos clientes da recorrente, a autoridades lançadoras apontaram estes fatos:

“1) essas notas fiscais foram obtidas por iniciativa da fiscalização e não como resultado de apresentação por parte do contribuinte. Evidencia-se, assim, que não houve, por parte da empresa, qualquer interesse em apresentar tais documentos à fiscalização;

2) não há provas de que essas notas tenham sido escrituradas, uma vez que nenhum livro comercial ou fiscal foi apresentado pela empresa ou encontrado em seu endereço.;

3) essas notas fiscais de venda alcançaram o montante de R\$ 19.666.246,86 (...), enquanto na Declaração de Imposto de Renda para o ano-calendário de 1995, o valor informado como receita bruta foi R\$ 18.833,20 (...). Apenas uma nota fiscal, por exemplo a primeira relacionada na referida Tabela, no montante de R\$ 22.575,00, já é superior ao valor informado como receita bruta na declaração;

4) as referidas notas não foram encontradas no endereço da empresa, não houve comprovação de seu registro em livros contábeis e fiscais e os valores nelas constantes não foram informados na Declaração de Imposto de Renda da empresa. Ou seja, caso não houvesse circularização do mercado, esta fiscalização não teria conhecimento sequer da existência dessa receita.”

Como já registrado, o sujeito passivo na presente relação jurídica tributária deixou de fornecer à Fiscalização qualquer elemento ou esclarecimento sobre o exercício de suas atividades.

Todos os dados disponíveis restaram obtidos por conta exclusiva da iniciativa do Fisco.

Mesmo a apreensão das notas fiscais não resultou de qualquer ato voluntário ou provocado da contribuinte, mas da diligente ação das autoridades lançadoras.

Não só os valores constantes das notas fiscais cujas cópias resultaram do trabalho de circularização promovido pela Fiscalização, deixaram de ser incluídas na Declaração de Rendimentos, mas também aqueles registrados nas notas fiscais apreendidas no endereço da empresa.

Em face da inexistência dos livros e conseqüentes registros fiscais ou contábeis, não há como confirmar que tanto uns quanto outros valores teriam sido objeto de escrituração por parte da recorrente.

Processo nº : 13807.011851/00-81
Acórdão nº. : 101-95.541

Como as notas fiscais apreendidas não constaram do rol daquelas obtidas por cópias em razão do trabalho de circularização, é quase certo que se acaso a empresa houvesse dado sumiço aos talões ou mesmo se a Fiscalização não os houvesse apreendido, o conhecimento de seu conteúdo, por certo, não aconteceria.

Não há, portanto, justificativa plausível, razoável ou mesmo lógica, para a adoção de critérios diferenciados, distintos, para a tributação das receitas apuradas no caso sob exame.

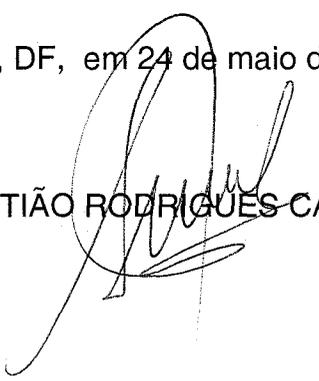
Entendo que para efeito de arbitramento do lucro tributável, como receita conhecida deveria ter sido tomada aquela espontaneamente declarada pelo sujeito passivo na presente relação jurídica tributária, e como receita omitida o resultado do somatório das importâncias registradas tanto nas notas fiscais apreendidas como nas notas fiscais cujas cópias foram obtidas via circularização.

O critério adotado, contudo, acabou por beneficiar a recorrente, exigindo crédito tributário em valor inferior ao que seria devido.

Relativamente aos lançamentos reflexivos, a decisão prolatada no processo instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa a relação jurídica referente à exigência materializada contra a mesma pessoa jurídica, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja dado provimento, em parte, ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo, para o fim de reduzir a penalidade aplicada a 150%.

Brasília, DF, em 24 de maio de 2006.


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL 