



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 15563.000152/2006-16
Recurso nº 156152 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - EXS: DE 2001, 2002 e 2003
Acórdão nº 101-96.669
Sessão de 17 de abril de 2008
Recorrentes 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO - RJ. I e MINELIMP COMÉRCIO E SERVIÇOS AMBIENTAIS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano Calendários : 2001, 2002 e 2003.

Ementa: IRPJ – RECURSO DE OFÍCIO – Tendo a decisão recorrida se atido às provas dos autos, bem como nas informações prestadas pela autoridade diligenciante para exonerar em parte o contribuinte da exigência imposta no auto de infração, impõe-se o não acolhimento do recurso de ofício interposto.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – Descritos os fatos e apontadas pormenorizadamente as infrações que motivaram o lançamento fiscal, e tendo o sujeito passivo demonstrado completo conhecimento das infrações ao impugnar o lançamento, descabe sua nulidade sob a alegação de cerceamento do direito de defesa.

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

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – 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).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS – COFINS – CSLL - Tratando-se de lançamentos reflexos, a decisão prolatada no lançamento

A *[Assinatura]* 1

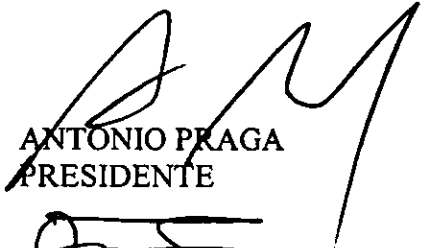
matriz é aplicável, no que couber, aos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

MULTA DE OFÍCIO – CONFISCO – “Súmula 1º.CC n. 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes 1) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício; 2) Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de cerceamento do direito de defesa, e ACOLHER a preliminar de decadência, suscitada de ofício pelo Relator, para excluir as exigências da CSLL do 1o. e 2o. trimestres de 2001 e do PIS e Cofins até agosto de 2001 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 04 JUL 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, SANDRA MARIA FARONI, ALOYSIO JOSÉ PERCINIO DA SILVA, CAIO MARCOS CÂNDIDO, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONSECA FILHO.





Relatório

MINELIMP COMÉRCIO E SERVIÇOS AMBIENTAIS LTDA., já qualificada nos autos e a 2ª TURMA DA DRJ DO RIO DE JANEIRO - RJ, recorrem a este Egrégio Conselho de Contribuintes, a primeira da decisão que JULGOU procedente em parte os lançamentos efetuados e a segunda de sua própria decisão que exonerou a contribuinte de parte do crédito tributário lançado.

De acordo com as informações constantes dos autos, as autuações tiveram origem em procedimento de verificação de cumprimento das obrigações tributárias, na qual foram constatadas divergências entre a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ dos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003 prestadas pela própria contribuinte e aquelas apuradas a partir dos valores movimentados em suas conta correntes, o que fez com que a fiscalização arbitrasse o lucro da empresa diante da omissão de receitas, conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 251/254.

Dessa forma, foram lavrados os Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 259/265) no valor de R\$ 30.279.830,74, à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS, fls. 277/281) no valor de R\$ 2.002.145,47, à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins, fls. 289/293) no valor de R\$ 9.240.673,83 e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 301/308) no valor de R\$ 3.839.629,20, formalizando crédito tributário no valor total de R\$ 45.362.274,24, já incluídos os acréscimos legais.

Cientificada dos lançamentos, em 28.09.2006, a Contribuinte apresentou, tempestivamente, em 27.10.2006, impugnação de fls. 354/361, juntando, ainda, os documentos de fls. 362/442, alegando em síntese o que se segue:

Inicialmente, afirma que parte dos créditos tributários já havia sido atingida pela decadência quando constituídos pela Fazenda Pública.

Prossegue afirmando que a fiscalização não observou os princípios constitucionais, inquisitorial e da verdade material, exigidos no art. 142, do CTN, ao adotar o procedimento por amostragem.

Nesse sentido, afirma que do conceito científico da amostragem que chegou a auditoria, resulta que o método leva a um juízo de possibilidade e não ao juízo de certeza que é imperativo do princípio da verdade material.

Além disso, o que considera ainda mais grave, em desrespeito ao seu direito de defesa, é o fato de ter sido utilizado no procedimento da amostragem, apenas um dado circunstancial e acessório, da contratação empresarial, abstraindo-se da análise efetiva do fato gerador - atividade de transporte de lixo, muito mais oneroso para seu executor.

Salienta que a decomposição da atividade exercida por ela revelaria a importância de sua condição de transportadora de carga.

Destaca que houve excesso de exação, uma vez que a fiscalização considerou, sem maior pesquisa, depósitos bancários como receita omitida. Afirma, ainda, que na fixação

do coeficiente de arbitramento de 38,4%, deixou de analisar a sua atividade principal, como transportadora de carga, na mais onerosa de suas especialidades que é a do transporte de lixo urbano, atividade de custos elevados.

Ressalta, que a aplicação do maior coeficiente não considerou os princípios constitucionais que condicionam a legitimidade da constituição do crédito tributário, como o inquisitivo dever vinculado de tudo apurar, da verdade material visando a exatidão, além dos princípios de respeito à capacidade contributiva e de proporcionalidade.

Esclarece que na sua atividade operacional emprega equipamentos de transporte de elevado custeio e desgaste que o situa no percentual do lucro arbitrado de 9%, cabendo a aplicação da norma do art. 112 do CTN.

Alega que o §2º, do art. 15, da Lei 9.249/1995 determina a aplicação do percentual correspondente a cada atividade, bem como o art. 62 da Instrução Normativa SRF nº 267.

Afirma que inexiste a possibilidade constitucional ou simplesmente legal de se adotar como base de cálculo do imposto de renda ou de qualquer outro tributo, o somatório das operações bancárias. Cada operação bancária deve ser analisada, conforme determina o §3º, do art. 287, do RIR/1999.

Finalmente, protesta pela realização de perícia, formalizando os quesitos e indicando o perito, bem como pela juntada posterior de documentos.

À vista da Impugnação, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ, julgou procedente em parte os lançamentos efetuados.

Como razões de decidir, indeferiram inicialmente o pedido de perícia formulado pela contribuinte, por entender que o cerne da questão diz respeito à comprovação de depósitos bancários, documentos estes que poderiam ser juntados aos autos pela contribuinte.

Quanto à arguição de decadência suscitada pela contribuinte, verificaram os julgadores, que sendo o IRPJ imposto sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se o art. 150, §4º, do CTN, ou seja, o direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, a contar do fato gerador. Dessa forma, declararam a decadência dos créditos referentes ao arbitramento do lucro nos primeiros e segundo trimestres de 2001, uma vez que a contribuinte somente foi cientificada dos lançamentos em 28.06.2006, fls. 260.

Já, em relação à suposta decadência dos créditos lançados a título de CSLL, PIS e COFINS, destacaram que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos, extingue-se após 10 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído, nos termos do art. 45, da Lei nº 8.212/1991. Sendo assim, rejeitaram a arguição de decadência das contribuições sociais.

Salientaram que a contribuinte apesar de intimada diversas vezes a comprovar a origem de valores em suas contas correntes, não forneceu os extratos bancários, obtidos pela fiscalização junto às instituições financeiras, informando apenas que a origem de alguns desses valores seriam provenientes das Prefeituras de Queimados e Duque de Caxias, bem como de empréstimos com a Locanty Com. Serviços e WKR Com. Serviços, sem contudo juntar seus comprovantes, fls. 228/233.



Desta forma, os julgadores constataram que a fiscalização agiu corretamente ao lavrar os autos de infração, diante da grande discrepância de valores existentes entre as operações bancárias e a receita declarada pela contribuinte, fls. 256/258.

Esclareceram, ainda, que o trabalho desenvolvido pela fiscalização foi o de identificar as operações bancárias e solicitar a contribuinte sua comprovação. Não se trata de trabalho por amostragem, mas uma efetiva identificação de cada operação e a busca da comprovação. A amostragem é uma técnica utilizada e aceita em qualquer trabalho de auditoria, com o objetivo de identificar erros. Encontrando os erros, passa-se a apuração de sua amplitude e valorização, com a identificação de cada operação, intimando a contribuinte para comprovação.

Ressaltaram que a comprovação de cada operação é ônus da contribuinte, quer tenha optado pela tributação sob o regime do lucro real ou do lucro presumido, conforme dispostos nos art. 251, 264 e 527 do RIR/1999. A falta de comprovação das operações, ou a constatação da imprestabilidade da escrituração contábil, enseja o arbitramento do lucro, conforme art. 530 do RIR/1999. Portanto, o arbitramento do lucro do interessado foi a forma legal de se apurar o resultado tributável de cada exercício, ante a falta de comprovação de diversas operações bancárias.

Salientaram que os depósitos bancários não comprovados foram caracterizados como omissões de receitas, nos termos do art. 42 da Lei 9.430/1996 (base legal do art. 287 do RIR/1999). Estes depósitos foram analisados individualmente pela fiscalização, conforme disposto no §3º do citado artigo legal. A caracterização da omissão de receita por falta de comprovação da operação bancária é uma presunção legal que inverte o ônus da prova, pois somente o contribuinte pode justificar seus atos.

Quanto a alegação da contribuinte de que deveria ser aplicado o coeficiente de arbitramento do lucro no percentual de 9,6 e não o de 38,4% como fez a fiscalização, uma vez que sua atividade principal seria o "transporte de carga", destacaram os julgadores após analisar o contrato social da contribuinte, que nele conta a prestação de diversos serviços. Dessa forma, seria necessário que a contribuinte identificasse cada valor dos depósitos bancários com os respectivos contratos e notas fiscais de prestação de serviços para a aplicação do percentual em cada caso nos termos do art. 519, §3º, do RIR/99, o que não fez apesar de intimada reiteradamente.

Sendo assim, os julgadores mantiveram a autuação referente ao IRPJ, excluindo, apenas, o período alcançado pela decadência.

Quanto aos lançamentos reflexos, os julgadores aplicaram as mesmas razões de decidir referentes ao lançamento principal do IRPJ, em razão da íntima relação de causa e efeito existentes entre eles. Sendo assim, mantiveram as autuações relativas a CSLL, PIS e COFINS.

Pelas razões acima expostas, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ, julgou procedente em parte os lançamentos efetuados,

 5

recorrendo de sua própria decisão ao E. Conselho de Contribuintes face ao valor exonerado em razão da decadência.

Intimada da decisão de primeira instância em 28.12.2006, fl. 465, a contribuinte recorreu a este E. Conselho de Contribuintes em 23.01.2007, tempestivamente, às fls. 466/476, juntando, ainda, os documentos de fls. 477/568, oportunidade em que alegou em síntese o que se segue:

Inicialmente, destaca ter efetuado o devido arrolamento de bens, razão pela qual deve ser o recurso conhecido.

Prossegue afirmando que o processo ora guerreado padece de nulidade, nos termos do art. 59, II, do Decreto 70.235/72, uma vez que não foi observado quando da constituição do crédito, ato vinculado da administração pública, princípios garantidos constitucionalmente.

Ainda em relação à legitimidade da constituição do crédito tributário, afirma que a administração pública deve obedecer ao princípio da verdade material e do inquisitório, presentes no art. 142, do CTN.

Destaca que a Lei nº 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Receita Federal, ao interpretar o art. 5º, LV, da CF, dispôs em seu artigo primeiro que “essa lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da administração.”

Dessa forma, alega que teve seu direito ao contraditório e a ampla defesa preteridos quando os julgadores de primeira instância rejeitaram seu pedido de perícia. Princípios estes que sempre devem ser observados no processo administrativo, como condição essencial para a legitimidade do crédito tributário.

Ressalta que o Decreto nº 70.235/72, apesar de ser regra especial, não pode prevalecer sobre a Constituição Federal, que em seu art. 5º, LIV e LV, garante ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa tanto no processo judicial quanto no processo administrativo.

Esclarece que a aplicação da penalidade deve obedecer ao disposto no art. 112, do CTN, reiterando, assim, a primazia do princípio da proporcionalidade que segunda a Contribuinte foi totalmente desprezado pelos julgadores *a quo*.

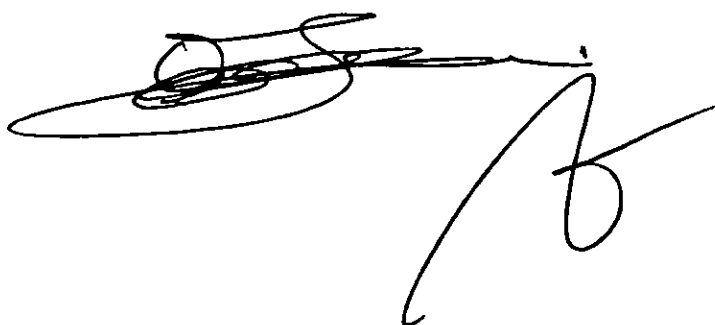
Transcreve, ainda, o acórdão nº 108.06.004, de 2000, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que é vedado ao Fisco utilizar-se da presunção e inverter o ônus da prova.

Destaca que os órgãos administrativos têm plena competência de considerar em seus julgamentos a arguição de inconstitucionalidade, até mesmo por integrarem o poder executivo e assim cumprirem o dever de preservar o princípio da legalidade da Administração Pública. Corroborando seu entendimento transcreve acórdão do Tribunal de Impostos e Taxas.



Finalmente, requer a anulação da decisão de primeira instância pelas razões de mérito, em especial pelo cerceamento de defesa, desconstituindo-se o crédito tributário contestado, bem como os dele decorrentes.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke, positioned below the text "É o relatório."

Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

Os recursos de ofício e voluntário preenchem os requisitos para a admissibilidade. Deles, portanto, tomo conhecimento.

Conforme relatado, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual foram constatadas divergências entre a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ dos anos-calendário de 2001 a 2003, prestadas pela própria contribuinte, e daquelas apuradas a partir dos valores movimentados em suas conta correntes, o que fez com que a fiscalização arbitrasse o lucro da empresa, diante da existência de vícios, erros e deficiências da escrituração de sua movimentação bancária, caracterizando sua imprestabilidade.

DO RECURSO DE OFÍCIO

No que tange ao Recurso de ofício, especificamente em relação à arguição de decadência suscitada pela contribuinte, verificaram os julgadores, que sendo o IRPJ imposto sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se o art. 150, §4º, do CTN, ou seja, o direito da Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos, a contar do fato gerador. Dessa forma, declararam acertadamente a decadência dos créditos referentes ao arbitramento do lucro nos primeiros e segundo trimestres de 2001, uma vez que a contribuinte somente foi cientificada dos lançamentos em 28.09.2006, fls. 260.

De fato, conforme se depreende dos autos, a Recorrente foi intimada dos lançamentos na data de 28 de setembro de 2006, nos quais se exigiam créditos tributários com fatos geradores ocorridos nos períodos de março de 2001 a dezembro de 2003, tendo, portanto, decaído o direito de Fisco constituir o crédito tributário relativo ao 1º. e 2º. semestre do ano-calendário de 2001, *ex-vi* do disposto no § 4º., art. 150, do Código Tributário Nacional, o qual determina que nos casos de lançamento por homologação, conforme o caso, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação – inexistente nos presentes autos -, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, por comungar integralmente com os argumentos aduzidos pela r. decisão recorrida para afastar as exigências relativas ao primeiro e segundo trimestre do ano-calendário de 2001, nego provimento ao recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A decisão recorrida manteve a exigência decorrente da omissão de receitas – excluído o 1º. e 2º. trimestre de 2001 -, tendo em vista que a contribuinte não comprovou com documento hábil e idônea, de que referidos valores já haviam sido oferecidos a tributação,



mantendo, ainda, o arbitramento, pelo fato da existência de grande discrepância entre as operações bancárias com a receita declarada.

Por seu turno, para afastar as exigências a Recorrente argúi preliminarmente preterição do direito de defesa, ao argumento de que o crédito tributário ora exigido carece de legitimidade, uma vez que não foram observados pela autoridade administrativa, diversos princípios garantidos constitucionalmente, bem como, por ter negado o direito do contribuinte de produzir prova pericial contrária e contestar os documentos obtidos pela fiscalização junto às instituições bancárias.

Ao que pese os argumentos acima aduzidos pela Recorrente para invalidar a exigência por suposta preterição do direito de defesa, entendo que os mesmo não tem como prosperar,

Cabe observar, inicialmente, que a possibilidade de ter havido preterição do direito de defesa deve ser analisada *in concreto*, ou seja, se os atos e fatos ocorridos efetivamente prejudicaram o direito à ampla defesa da contribuinte.

Dá análise dos documentos constantes dos autos, não me parece que ocorreu o suposto cerceamento do direito de defesa, eis que antes da emissão do Auto de Infração, a Recorrente foi intimada e reintimada, com base no Demonstrativo dos Valores Creditados em Conta-Corrente preparado pela fiscalização, a comprovar a origem dos recursos depositados nas diversas contas correntes por ela mantida, não o fazendo em nenhum momento, seja por ocasião do procedimento ou mesmo no decorrer do presente processo, ou seja, a contribuinte teve acesso a todas as informações constantes dos autos, bem como, sabia de forma pormenorizada quais as receitas que estavam sendo questionadas pelo fisco.

Assim, não há o que se falar em cerceamento do direito a ampla defesa.

Como questão de mérito, alega a Recorrente que os preceitos e princípios constitucionais afastam a legitimidade do crédito tributário objeto dos presentes autos, eis que pelo princípio constitucional da legalidade, expresso no artigo 5º, II, da Carta de 1988, estipula que "*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei*", aliado ao fato de que o gravame imposto à contribuinte confere-lhe natureza penal, exorbitando em muito os limites de multas moratórias ou disciplinares, se caracterizando como confisco.

Com a devida *vênia* aos argumentos despendidos pela Recorrente, entendo que não ocorreu qualquer malferimento dos princípios constitucionais acima aduzidos.

Isto porque, de uma simples leitura dos dispositivos legais constantes do lançamento, depreende-se que a questão decorre de presunção legal, não havendo, portanto, qualquer falha e/ou imprecisão na constituição do crédito tributário, muito menos ofensa ao princípio da legalidade, eis que havia um antecedente texto de lei autorizando que se procedesse ao lançamento para a exigência do tributo quando o contribuinte regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Quanto às questões constitucionais apontadas pela Recorrente, que entende infringida, é de se observar que este não é o foro adequado para discutir inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de normas validamente editadas, pois prevalece na via administrativa o caráter



legal que vincula a atividade administrativo-fiscal de lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Decerto, há casos em que poderá haver antinomia entre a Constituição e a lei, e o intérprete da lei, seja ele vinculado a Administração Pública ou ao Poder Judiciário, ao observar a incompatibilidade entre a lei constitucional e a lei ordinária, devera prestigiar a superioridade da norma constitucional, pois não podem no ordenamento vigorar normas inconciliáveis com a Constituição.

Neste sentido, cumpre esclarecer que deixando a Administração Tributária de aplicar a lei que entende afrontar a Constituição, não significa dizer que estará declarando-a inconstitucional, competência esta exclusiva do Supremo Tribunal Federal, mas, tão-somente, reconhecer-lhes, como uma das atribuições que lhes é conferida e é inerente, o poder de apreciar a validade das leis em face da Constituição, com vistas à segurança jurídica e à certeza do direito, até porque, norma inconstitucional é inconstitucional para todos os Poderes.

Entretanto, no presente caso a matéria não comporta qualquer análise sob o ponto de vista constitucional, porquanto plenamente válida e eficaz, não merecendo, portanto, qualquer reparo em relação à norma aqui aplicada que deu supedâneo a exigência aqui consubstanciada, tendo em vista que a partir da edição da Lei nº 9.430/1996, a movimentação bancária mantida ao largo da escrituração contábil da empresa ou sem comprovação adequada, presume-se realizada com valores omitidos à tributação, salvo prova em contrário.

Ao fisco cabe provar o fato constitutivo do seu direito, no caso em questão, a existência de depósito bancário sem origem comprovada. À contribuinte cabe comprovar, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, o que não foi feito em nenhum momento do processo, não restando outra alternativa a fiscalização senão considerar tais depósitos como receitas omitidas e arbitrar o lucro da Recorrente, ante a não apresentação dos livros fiscais e contábeis para que se pudesse apurar o verdadeiro lucro real da contribuinte.

Nesse passo, é de se reiterar que a caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto de renda não se dá pela mera constatação de um depósito bancário, considerado isoladamente, abstraída das circunstâncias fáticas, até mesmo porque, depósito bancário não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

Ao contrário, a caracterização está ligada à falta de esclarecimentos da origem dos numerários depositados, conforme dicção literal da lei. Existe, portanto, uma correlação lógica entre o fato conhecido - ser beneficiado com um depósito bancário sem origem - e o fato desconhecido - auferir rendimentos. Essa correlação autoriza plenamente o estabelecimento da presunção legal de que os recursos surgidos na conta corrente provêm de receitas omitidas.

Ainda, cabe ressaltar que esse E. Conselho de Contribuintes, por intermédio da Súmula nº 02, já pacificou a matéria no sentido de que: *"O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.



Quanto ao arbitramento do lucro, é de se observar que nos termos do art. 530, inciso III, do RIR/99, se “o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527”, o imposto, devido trimestralmente, será determinado com base nos critérios de lucro arbitrado.

Nesse contexto, dada a clareza do dispositivo legal, a circunstância da contribuinte ter deixado de apresentar a fiscalização os livros e documentos contábeis e fiscais que amparariam a tributação com base no lucro real, cabível é o arbitramento do lucro.

Não se põe em dúvida que os contribuintes devem possuir os livros e escrituração contábil de acordo com a forma de tributação por eles escolhidas, com obediência à legislação vigente e aos princípios e convenções geralmente aceitos pela contabilidade.

Dessa forma, quando intimados pelos agentes do fisco, devem exhibir os documentos e livros comerciais e fiscais que lhe forem solicitados, em boa ordem, devidamente escriturados e em dia. Se não o fizerem, ou não estiverem em condições de fazê-lo, ou ainda, se encontrar-se de forma incompatível com a movimentação financeira da contribuinte, conforme o presente caso, torna-se impossível verificar o verdadeiro lucro real, e para esse caso, a solução passa a ser o arbitramento do lucro.

Portanto, diante de um quadro que impossibilitou a verificação do exato valor a ser tributado, não restou outra alternativa a fiscalização senão arbitrar o lucro da Recorrente com base na sua receita bruta, procedimento este validado no art. 532 do RIR/99 (Decreto n. 3.000/99).

Dessa forma, entendo que não merece qualquer reforma a r. decisão de primeira instância, uma vez que não houve no presente processo qualquer inobservância dos princípios e garantias que regem o procedimento administrativo.

Por fim, a despeito da Recorrente não ter se manifestado acerca da decadência do direito de fisco constituir o crédito tributário relativo às contribuições sociais – CSLL, PIS e COFINS -, pelo princípio da moralidade que norteiam os atos administrativos, levanto-a de ofício, para exonerar a exigência da CSLL relativa aos fatos geradores ocorridos no 1º. e 2º. trimestre de 2001 (matéria decorrente do IRPJ), bem como em relação às exigências do PIS e da COFINS para os fatos geradores ocorridos até o mês de agosto de 2001, pela aplicação do disposto no § 4º, art. 150, do CTN, em detrimento do que dispõe o art. 45 da Lei n. 8.212/91, que prevê o prazo de dez anos para o fisco constituir o crédito tributário decorrente de contribuições sociais.

A razão que me leva a discordar da aplicação de lei ordinária que tenta alongar o prazo decadencial de 5 (cinco) para 10 (dez) anos para o fisco constituir o crédito tributário, é que, 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;

... ”.

Neste diapasão, 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.”

Portanto, tendo a Constituição Federal estabelecido 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 de outra parte, ter 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 a norma que deve ser aplicada para efeito da contagem do prazo decadencial na constituição de créditos tributários relativos às contribuições sociais - abstraindo-se da questão “para a Seguridade Social constituir seus créditos” - e ficarmos tão somente no plano da aplicação das normas jurídicas?

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 à decadência e prescrição.

A verdade é que, como limitações do legislador ordinário, as normas gerais não podem tomar-se como regras didáticas, porque são comandos dirigidos ao legislador em benefício do contribuinte, mesmo quando simplesmente conceituam uma figura jurídica de modo diverso de como é definida pela doutrina predominante.

As contribuições sociais, espécies tributárias, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciam 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 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 (agosto de 2007), o Supremo Tribunal Federal, ao negar seguimento ao Recurso Extraordinário n. 552.710-7-SC proposto pela União, sepultou de vez a pretensão da Fazenda Nacional em ver estendido o prazo decadencial para o fisco constituir crédito da Seguridade Social com regência nos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, ao argumento de que os referidos dispositivos estão em desarmonia com a Constituição Federal, ante a circunstância de não terem sido veiculados por lei complementar, conforme se depreende da ementa abaixo:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRAZOS DECADENCIAL E PRESCRICIONAL – REGÊNCIA – ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/91 – DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELA CORTE DE ORIGEM – HARMONIA COM A CONSTITUIÇÃO FEDERAL – PRECEDENTES – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – NEGATIVA DE SEGUIMENTO”.

Em vista das decisões acima, embora com efeitos apenas em relação às partes que integraram a lide, tenho o mesmo entendimento, com a ressalva de ficar aqui consignado que não se trata de análise da constitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, matéria esta 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 aplicá-la em detrimento de normas superiores plenamente em vigor.

Assim, por ter a Recorrente sido intimada no mês de setembro de 2006, não restam dúvidas que por ocasião dos lançamentos já havia decaído o direito do fisco constituir o crédito tributário para a CSLL com fatos geradores ocorridos no 1º. e 2º. trimestre de 2001, bem como para o PIS e a COFINS até o mês de agosto de 2001.

Com relação à alegação de inconstitucionalidade da multa de ofício de 75% que entende confiscatória, é de se observar que não cabe ao julgador administrativo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal, tarefa essa privativa do Poder Judiciário, devendo este se limitar a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, a não ser nos casos em que a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, este a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos “erga omnes”.

Quanto aos demais trimestres e meses – CSLL, PIS e COFINS -, por se tratarem de lançamentos decorrentes e por possuírem os mesmos fundamentos fáticos da presente exigência, a decisão aqui prolatada faz coisa julgada em relação aos decorrentes, em vista da íntima relação de causa e efeito que os une.

Quanto ao pedido de perícia, entendo como despicienda para o deslinde da questão, eis que os documentos carreados aos autos pela fiscalização, com supedâneo no art. 42 da Lei n. 9.430/96, são suficientes à formação do livre convencimento desse Relator quanto a infração aqui imputada, razão porque não acolho seu pedido.

A vista do acima exposto, voto no sentido de: i) quanto ao recurso de ofício NEGAR provimento; ii) quanto ao recurso voluntário, AFASTAR a preliminar de cerceamento de defesa suscitada, DECLARAR extinto o direito do fisco constituir o crédito tributário para a CSLL, relativo ao 1º. e 2º. trimestre de 2001, para o PIS e a COFINS até o mês de agosto de 2001 e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 2008.


VALMIR SANDRI

