



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15956.000313/2010-26
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.614 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente TRANSPORTADORA JULE LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008

DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRPJ. PIS. COFINS. CSLL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE E/OU INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO.

Na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CAPITULAÇÃO LEGAL. DESCRIÇÃO DOS FATOS. LOCAL DA LAVRATURA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

NULIDADE DO PROCESSO FISCAL. MOMENTO DA INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

LUCRO PRESUMIDO. DESPESAS. INCENTIVOS FISCAIS.

Na sistemática de tributação dos resultados pelo lucro presumido, que tem como base de cálculo a receita bruta, não se permite a dedução de despesas e incentivos fiscais.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. NOTA FISCAL INIDÔNEA. NOTA FISCAL “CALÇADA”. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO DA MULTA.

Caracteriza evidente intuito de fraude, nos termos do artigo 957, inciso II, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3.000, de 1999, autorizando a qualificação da multa de ofício, a prática reiterada utilizada pela contribuinte de emitir notas fiscais inidôneas (notas fiscais “calçadas” para acobertar o real valor das operações realizadas, como forma de ocultar a ocorrência do fato gerador e subtrair-se à obrigação de comprovar os recolhimentos dos impostos e contribuições sobre as receitas auferidas.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CARÁTER DE CONFISCO. INOCORRÊNCIA.

A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa ao lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais. A multa de lançamento de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever de a administração lançar com multa de ofício as receitas ou os rendimentos omitidos na declaração de imposto de renda.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).

LANÇAMENTOS DECORRENTES. CSLL. PIS. COFINS.

Tratando-se de tributação reflexa, o decidido com relação ao principal (IRPJ) constitui prejudgado às exigências fiscais decorrentes, no mesmo grau de jurisdição administrativa, em razão de terem suporte fático em comum.

Assim, o decidido quanto à infração que, além de implicar o lançamento de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, implica os lançamentos da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), também se aplica a estes outros lançamentos naquilo em que for cabível.

Preliminares Rejeitadas

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

TRANSPORTADORA JULE LTDA., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 55.184.691/0001-12, com domicílio fiscal na cidade de Porto Ferreira, Estado de São Paulo, na Rua Perondi Iginio, nº 1612, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto – SP, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 8717/8728 prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 8856/8886.

Contra a contribuinte, acima identificada, foram lavrados pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto – SP, em 22/06/2010, os Autos de Infrações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ); da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) de (fls. 8604/8651), com ciência pessoal, em 23/06/2010 (fl. 8605), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 4.930.065,83, a título de tributos e contribuições, acrescidos de multa de lançamento de ofício qualificada de 150% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto e contribuições, referentes aos exercícios de 2006 a 2008, correspondente aos anos-calendário de 2005 a 2007, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2006 a 2008, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver a falta de recolhimento e/ou declaração do imposto de renda (insuficiência de recolhimento ou declaração). Os dados referentes aos valores do Imposto Devido foram obtidos pela diferença do Imposto IRPJ Apurado e aqueles informados e apresentados pelo sujeito passivo através das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF. Os fatos estão minuciosamente identificados e caracterizados no TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, parte integrante e indissociável deste Auto de Infração. Infração capitulada nos art. 13 e § 1º, 4º e 5º da Lei no 9.718, de 1998, consolidados no art. 516 e § 1º, 4º e 5º do RIR/1999; art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995, e arts. 1º e 25, e inciso I da Lei nº 9.430, de 1996, consolidados no art. 518 do RIR/1999; e Lei nº 8.981, de 1995, consolidado no art. 519 do RIR/1999.

Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil responsáveis pela constituição do crédito tributário lançado esclarecem, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 8569/8599), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, no exercício das funções inerentes ao cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme disposto nos artigos 904, 905, 911, 926, 927 e 928 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 3.000, de 26/03/99, e em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810900-2009-01532-6 (fl. 02), concluímos nesta data a ação fiscal levada a efeito junto contribuinte acima identificada, relativamente ao Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ, e tributos reflexos (CSLL, PIS/PASEP e COFINS), referentes aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, tendo sido verificado os fatos a seguir descritos;

- que conforme informações constantes das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - DIPJ de números 0807327 (fls. 4518 a 4528), 0838595 (fls. 04 a 13) e

0724858 (fls. 4568 a 4581), referentes aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, respectivamente, a contribuinte fiscalizada fez opção, em relação à forma de tributação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, pelo LUCRO PRESUMIDO, ao declarar nas DCTF de n.ºs. 1000.000.2005.2030131809 (fls. 4529 a 4548), 1002.006.2006.2020098014 (fls. 14 a 22) e 1002.007.2007.2090025634 (fls. 4582 a 4597), referentes aos 1.ºs. Trimestres de 2005, 2006 e 2007, o código de receita 2089-01, nos valores de R\$ 14.382,39, R\$ 20.680,51, R\$ 24.958,48, respectivamente;

- que constam nas DIPJ, referentes aos anos-calendário 2005, 2006 e 2007, enviadas pela contribuinte fiscalizada, especificamente nas Fichas 14 A (fls. 4520 a 4522, 06 e 07, 4570 a 4572);

- que os valores dos impostos devidos informados nas supracitadas DIPJ, veremos que estão incorretos, pois não foram preenchidos, nas referidas fichas 14 A, os valores referentes à alíquota adicional de 10%, ou seja, quem preencheu os campos das DIPJ, alterou-os, de propósito, para R\$ 0,00;

- que oportuno observar que este procedimento fiscal foi iniciado como Procedimento de Diligência, por meio do MPF 0810900-2009-01489 (fl. 46). Posteriormente, em 23/08/2009, foi emitido o MPF-Fiscalização n.º. 0810900-2009-01532-6 (fl. 03), cujo período de fiscalização deveria ser o ano-calendário de 2006. Finalmente, em 01/10/2010, esse último MPF sofreu alteração (fl. 02), sendo incluídos, neste procedimento fiscal, além do ano-calendário de 2006, os anos-calendário 2005 e 2007;

- que conforme Declarações de CPMF apresentadas pelas instituições financeiras à RFB (fl. 32), referentes ao ano-calendário de 2006, a contribuinte fiscalizada movimentou em suas contas-correntes bancárias a quantia de R\$ 27.241.977,09, valor 3,71 vezes a sua Receita Bruta no valor de R\$ 7.347.221,77;

- que comparando-se os valores referentes aos CTCRC constantes da relação entregue pela contribuinte fiscalizada, em 21/05/2010, e aqueles entregues pelas adquirentes de serviços, constata-se que são valores iguais. Por exemplo, o valor da prestação de serviço referente ao CTCRC n.º 4633 (fl. 5492), entregue pela empresa Vidroporto S/A, é igual ao CTCRC de mesmo número, constante do relatório (if 8323), apresentado pela contribuinte fiscalizada, e não é igual ao valor escriturado. Assim é com os demais CTCRC;

- que esta fiscalização iniciou-se com intimação inicial para apresentação de livros contábeis e fiscais e cópias dos CTCRC (conhecimentos de transporte rodoviário de carga). Foi alegado, pela contribuinte fiscalizada, extravio dos referidos CTCRC referentes ao ano-calendário de 2006, porém, não foi apresentado Boletim de Ocorrência registrado na época do citado fato. Houve, sim, apresentação de Declaração efetuada a Polícia de Porto Ferreira-SP (fl. 884), em 30/10/2009, portanto, após o início da fiscalização, em 29/10/2009;

- que consta na citada declaração (fl. 884) prestada à Delegacia de Polícia de Porto Ferreira que estariam extraviados "todos os documentos referentes ao período de 01/01/2003 a 30/06/2009 referente às vias dos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, série única, no 10.488 a 62.101;

- que tendo em vista que esta Fiscalização não tinha os CTCRC emitidos pela contribuinte fiscalizada, portanto, ficando incapaz de verificar a regularidade dos lançamentos contábeis dos mesmos, e que tínhamos, adicionalmente, informação de terceiro (fl. 37) sobre

aquisição de serviços de transportes, intimou-se a empresa Guardian do Brasil Vidros Planos Ltda. a apresentar diversos documentos. Em resposta foi apresentada relação dos CTCRC emitidos pela fiscalizada, bem como, cópias de alguns CTCRC. Comparando valores contidos em alguns CTCRC, entregues pela fiscalizada, com aqueles escriturados pela fiscalizada nos Livros Caixa, constatou-se que os valores lançados eram inferiores aos valores recebidos;

- que, em razão disso, esta Fiscalização compareceu no escritório do contador responsável da fiscalizada, o qual informou, através do Termo de Declarações e Esclarecimentos (fls. 1215 a 1218) conhecer a legislação e não ter efetuado lançamentos com valores incorretos. Perguntado ao contador responsável se haveria outros CTCRC da contribuinte fiscalizada em seu escritório contábil, respondeu que sim, apresentando aqueles referentes aos anos-calendário de 2005 e 2007;

- que tendo em vista fortes indícios que os valores contidos nos citados CTCRC, emitidos em 2005 e 2007, estariam "calçados", ou seja, a via da contabilidade apresentaria valor menor que a via do destinatário dos serviços prestados, e também, a declaração (fl. 884) prestada à Delegacia de Polícia de Porto Ferreira que estariam extraviados todos os documentos referentes ao período de 01/01/2003 a 30/06/2009, referente as vias dos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, não restou alternativa a esta Fiscalização a não ser apreender tais documentos, através da lavratura do Termo de Apreensão de Livros e Documentos nº 001 (fls. 1219 a 1221), em 31/03/2010;

- que ratificando a análise desta Fiscalização quanto à fraude praticada pela contribuinte fiscalizada, compareceu nesta DRF Ribeirão Preto, em 21/05/2010, o Sr. André Juliani, sócio-administrador, apresentando planilha contendo relação de todos os CTCRC emitidos pela matriz (fls. 7607 a 8163) e pela filial (fls. 8322 a 8428) da fiscalizada nos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, com seus reais valores;

- que foram intimados praticamente todos os adquirentes de serviços prestados pela contribuinte fiscalizada, os quais enviaram cópias dos CTCRC, comprovantes de pagamentos e a relação de todos os CTCRC emitidos pela fiscalizada. Todos os valores dos CTCRC relacionados, apresentados pelas "clientes" da contribuinte fiscalizada, coincidem com os valores dos relatórios apresentados pela contribuinte fiscalizada em 21/05/2010;

- que constata-se, portanto, a utilização do chamado "calçamento" do valor em documento fiscal, ou seja, nas vias do CTCRC do destinatário informado um determinado valor, porém, nas vias em poder do emitente, no caso, da contribuinte fiscalizada, é informado valor menor que aquele informado nas 1ª vias em poder do destinatário;

- que, do exposto, os valores totais mensais contidos nas planilhas apresentadas pela contribuinte fiscalizada, em 21/05/2010, serão consideradas receitas brutas mensais apuradas;

- que houve FRAUDE, fruto da ação dolosa, na evidente tentativa de impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de modo a reduzir o montante do imposto devido, utilizando-se do "calçamento" dos valores nos CTCRC emitidos pela fiscalizada, fatos amplamente comprovados neste Processo Administrativo;

- que, portanto, diante de todos os fatos constatados, e tendo em vista o Inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, a multa referente à supracitada infração será majorada para 150%.

Em sua peça impugnatória de fls. 8657/8686, apresentada, tempestivamente, em 22/07/2010, a autuada se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que antes de se passar aos argumentos que, certamente, acabarão por decretar o cancelamento de todo o trabalho fiscal, e ainda que não seja pretensão da Impugnante polemizar sobre temas que não constam nos autos, não poderia deixar de consignar, por questões de justiça e de colocar os fatos de forma correta, clara e como verdadeiramente eles ocorreram, em relação ao curto prazo para elaboração desta impugnação;

- que a documentação citada pela fiscalização no relatório fiscal não estava em poder da empresa (e provavelmente nunca esteve), inclusive sendo afirmado pelos Senhores Auditores Fiscais que foi fornecida pelo escritório contábil;

- que a empresa desconhecia estes fatos, tanto que elaborou Boletim de Ocorrência dando conta da perda dos documentos durante a mudança de sede. Estranhamente estariam no escritório contábil tais documentos, visto que os documentos que realmente pertencem a impugnante ficam em arquivo dentro das dependências próprias da empresa;

- que, aliás, contrastam as informações inseridas no relatório, visto que nos depoimentos trazidos pela fiscalização são afirmados exatamente estes fatos, tanto pelo contador como pelo sócio: os documentos são devolvidos para a empresa porque o escritório não dispõe de espaço físico para mantê-los;

- que o próprio contador relatou para a fiscalização que o espaço físico do escritório era exíguo, ou que possuía arquivo morto de pequena capacidade (folha 8580), e que os documentos sempre são devolvidos para a empresa, e este fato é a rotina, visto que a própria empresa reconhece este proceder. Este fato é agravado por se tratar de documentos supostamente dos anos de 2005 e 2007, que se fossem da empresa estariam em sua posse e arquivados;

- que, assim, sendo documentos desconhecidos pela autuada, dos quais não foi possível extrair cópia em tempo hábil para a defesa, deixaremos de nos pronunciar sobre a pertinência e idoneidade destes documentos, não podendo sequer ser avaliado quem possa ser o responsável por sua elaboração, já que são desconhecidos e não pertencem a empresa;

- que, no que diz respeito a decadência, é de se dizer que o lançamento efetuado neste procedimento administrativo descreve que a empresa impugnante omitiu rendimentos durante o ano-base de 2005, 2006 e 2007, detalhando os valores trimestre a trimestre os valores do IRPJ, da CSLL, e mês a mês os supostos valores devidos de PIS e COFINS;

- que entendemos que parte do lançamento do ano de 2005 é integralmente nulo, pois entre outros motivos passíveis de nulidade, considera períodos decaídos pela ocorrência de lapso temporal superior a cinco anos do fato gerador;

- que o Imposto de Renda Pessoa Jurídica é um tributo que se amolda a lançamento por homologação, ou seja, a legislação atribui ao contribuinte o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, calculando o tributo e o recolhendo, estando o lançamento nestes casos regulado pelo artigo 150 e parágrafos da Lei

5.172/66(CTN), e tem fato gerador trimestral, nos termos das Leis 9.249 e 9.430. Este entendimento de que o IRPJ amolda-se a lançamento por homologação está consolidado tanto no âmbito administrativo quanto no judicial;

- que estando presentes no Auto de Infração diversos valores relativos a períodos ocorridos até Maio/2005, entendemos que foram atingidos pela decadência, pois estão além do quinquênio legal para o lançamento tributário, visto que o lançamento notificado em **23/06/2010** ultrapassou o período decadencial, e em virtude deste fato deve-se cancelar o valor lançado relativo ao período superior aos cinco anos estabelecidos no artigo 150 caput e §§ 1º. e 4º, do Código Tributário Nacional;

- que o próprio Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº. 8 expressou o entendimento que a decadência ocorre em 5 anos contados do fato gerador;

- que, estando o lançamento do período Jan. a Mai/2005, incluso no Auto de Infração, estes foram atingidos pela decadência, eis que anteriormente homologados de forma tácita e definitivamente extintos, cabe aos nobres julgadores por aplicação do artigo 150, § 4º., da Lei nº. 5.172/66, cancelarem o crédito tributário relativo a tais períodos;

- que, no que diz respeito ao agravamento da multa de ofício lançada, é de se dizer que a multa de ofício lançada foi de 150% (cento e cinquenta por cento), constando do Demonstrativo de apuração que é por Insuficiência de recolhimento;

- que a impugnante deixa de detalhar individualmente os pretensos conhecimentos de transporte juntados, tendo em vista estarem juntados ao processo, e a unidade da Receita Federal do Brasil não forneceu em tempo hábil a cópia das pegadas solicitadas, alegando excesso de documentos, solicitando prazo maior que o de defesa;

- que antes da abertura da empresa, os atuais sócios ofereciam para cálculo do Imposto de Renda 40% do valor cobrado, e desde então, mesmo após a abertura da empresa, continuaram a proceder da mesma forma, oferecendo os mesmos 40% do valor cobrado, já que o ramo de transporte de carga nem mesmo os 40% ficam com o prestador de serviços, visto que o consumo de combustíveis, tarifas de pedágio, troca de óleo lubrificante, gastos com oficinas, pneus, diárias dos ajudantes de carga e descarga, diárias para alimentação e pouso de seus funcionários, etc.; superam os 60% que não necessitam ser tributados;

- que, assim, pensamos que o agravamento da Multa aqui exigida é descabido, visto que a empresa manteve o mesmo procedimento da época em que os sócios eram autônomos;

- que pensar que isto fosse um artifício para omitir rendimentos é ledó engano. Nem mesmo tal atitude levou a uma redução da carga tributária, visto que nos anos objeto do Auto de Infração a empresa optou pelo Lucro Presumido, e após os anos base da autuação, a empresa optou pela tributação do Lucro Real. Não foi surpresa que o resultado final no Lucro Real, no qual deduz-se todas as despesas dedutíveis para o Imposto de Renda, o valor líquido oferecido a tributação passou a ser menor no regime de Lucro Real. Desta forma, nem é possível alegar que a tributação dos 40% nos anos da autuação teve como intuito omitir tributos, já que eles poderiam ter sido menores se a opção tivesse sido o Lucro Real também nos anos da autuação;

- que, aliás, em pesquisa junto a outros concorrentes do ramo de transporte de carga, foi detectado que o Lucro Real é opção tributária menos prejudicial para o ramo de transporte, motivo que levou a empresa a alterar o regime de tributação;

- que a dedução do imposto lançado, neste sentido, a impugnante entende que faz jus a alguns dos incentivos em participação de Programas voltados aos seus trabalhadores;

- que a empresa investe em seu quadro de funcionários, pagando-lhes benefícios que devem ser deduzidos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

- que faz jus a dedução destes incentivos do Imposto de Renda devido, requerendo que os senhores julgadores considerem dedutíveis todos estes valores;

- que da base de cálculo do PIS e COFINS, assim sendo, a requerente é pessoa jurídica que se encontra sujeita ao recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias-ICMS, da Contribuição ao Programa de Integração Social — PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, instituídas pelas Leis Complementares n.ºs 7/70 e 70/91, respectivamente;

- que a edição da Lei 10.833, de 29/12/03, a COFINS foi modificada para um tributo não-cumulativo, o que permitiu para alguns contribuintes a contabilização de Créditos nas compras vinculadas a atividade fim da empresa. Segundo o artigo 1.º da Lei 10833/2003, a base de cálculo da COFINS é o faturamento. Apesar da autuada não estar sujeita a esta forma de apuração e não ter passado a contabilizar créditos nas compras, verifica-se novamente que base de cálculo e o faturamento da própria empresa, e não quaisquer outros valores;

- que a exclusão do ICMS da base de cálculo Segundo o artigo 153, inciso IV e § 3.º, da Constituição Federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores;

- que o ICMS não poderá integrar a base de cálculo nem do PIS, nem da Cofins, pois o conceito de faturamento não abarca o imposto de competência do Estado, sendo rendimento deste último e não do agente econômico, afinal, ninguém comercializa o imposto, ninguém fatura o imposto;

- que não bastasse as inconstitucionalidades e ilegalidades apontadas, vislumbra-se também que na tributação da COFINS e do PIS sobre o ICMS, há ofensa ao princípio constitucional da capacidade contributiva, eis que neste fato ocorre uma tributação em desacordo com o art. 145 da Constituição Federal, que determina que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, e faculta a administração tributária inclusive identificar, respeitados os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte;

- que a administração tributária assim procedesse, identificando o patrimônio e rendimentos dos contribuintes, apontaria que os rendimentos desta impetrante não são compostos pelos impostos que se reveste de mera intermediária, e se persistir a cobrança sobre esta rubrica, esta determinação constitucional estará sendo desprezada;

- que pela correta exclusão do valor contido nos documentos fiscais de saídas dos produtos do estabelecimento da Impugnante, para após esta subtração apurar-se as contribuições para o PIS e a COFINS;

- que os créditos tributários de ambos os tributos são devidos, ou se devidos, o são parcialmente, e após excluídos de sua base de cálculo os valores acima, visto que foram calculados por legislação diversa da opção da empresa, e devem ser cancelados por incidirem sobre base de cálculo diversa, como exemplo a inclusão do ICMS como faturamento da empresa.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto – SP, concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que verifica-se, na impugnação, que a contribuinte não contesta o mérito do lançamento, ou seja, a tributação da diferença entre a receita declarada e aquela constante nos CTRC informada pela própria autuada;

- que, dessa forma, nos termos do art. 16, III, e 17 do PAF, é definitiva, na esfera administrativa, a exigência dos tributos, não podendo mais ser objeto de contestação nas instâncias superiores;

- que, no que diz respeito ao cerceamento do direito de defesa, é de se dizer que a contribuinte alega que não teve conhecimento dos documentos citados pela fiscalização no relatório fiscal e que não foi possível extrair cópia deles em tempo hábil para a defesa, deixando, assim, de se pronunciar sobre a sua pertinência e idoneidade, não podendo sequer ser avaliado quem possa ser o responsável por sua elaboração, já que são desconhecidos e não pertencem a ela;

- que, diante dessa alegação, o processo foi encaminhado em diligência para que a contribuinte obtivesse cópia (integral ou parcial) do processo, sendo-lhe concedida a reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para impugnação;

- que em resposta A. diligência a contribuinte informou que teve vista do processo e que não seria necessário o fornecimento de cópia dos documentos, alegando, apenas, que eles não lhe pertencem e que toda a documentação original era devolvida para a empresa depois de feita a escrituração;

- que verifica-se, assim, que a contribuinte teve conhecimento do procedimento fiscal contra ela dirigido, pois, ainda durante a fiscalização, foi intimada a prestar esclarecimentos e fazer comprovações, tendo se manifestado e apresentado os documentos que julgou pertinentes;

- que deve-se registrar também que a contribuinte teve conhecimento do procedimento fiscal contra ela dirigido, pois, ainda durante a fiscalização, foi intimada a prestar esclarecimentos e fazer comprovações, tendo se manifestado e apresentado os documentos que julgou pertinentes;

- que a impugnante arguiu a decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento dos tributos, relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a maio de 2005;

- que efetuado o pagamento antecipado do imposto a que se refere o art. 150 do CTN, sem dolo, fraude ou simulação, e a Fazenda Pública não vier, dentro do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, expressamente homologar o lançamento, este será considerado tacitamente homologado, e definitivo e bom o pagamento antecipado;

- que há que se observar, entretanto, que o prazo A. homologação, de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, não se aplica, de qualquer forma, à espécie dos autos, por estar caracterizada a ocorrência de fraude, como ficará demonstrado mais adiante, na análise da multa qualificada, o que desloca a contagem do prazo decadencial para o art. 173, I, do CTN, iniciando a sua contagem no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

- que, na situação em análise, para os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a maio de 2005, aplicando-se o art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início em 01/01/2006, encerrando-se em 31/12/2010. Tendo ocorrido a ciência da autuação em 23/06/2010, verifica-se que não ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário;

- que, que no que diz respeito multa de ofício de 150%, observa-se nos autos de infração que ela foi aplicada com fundamento no art. 44 da Lei 9.430, de 1996, cuja redação foi alterada pela Lei 11.488, de 2007;

- que verifica-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública, mediante a utilização de subterfúgios que escamoteiem a ocorrência do fato gerador ou retardem o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária;

- que, no presente caso, o autuante aplicou a multa de 150%, tendo como motivação a existência de práticas fraudulentas na utilização do "calçamento" dos valores nos CTCRC emitidos pela autuada, visando reduzir o montante dos tributos devidos;

- que a contribuinte tenta se esquivar da constatação de "calçamento" dos CTCRC afirmando que a documentação apreendida no escritório de contabilidade não lhe pertence. Entretanto, somente depois do início da fiscalização é que foi feito o Boletim de ocorrência noticiando o suposto extravio de documentos, deixando clara a intenção de se furta constatação de fraude;

- que, além disso, a própria contribuinte se contradiz, pois alega que os documentos não lhe pertencem e, em seguida, admite que ofereceu à tributação valores menores que os reais (constantes da relação de faturamento apresentada por ela própria), apresentando relação do seu faturamento com os mesmos números de CTCRC, mesmos destinatários e os mesmos valores constantes naqueles conhecimentos apresentados pelos seus clientes;

- que nas 1ª vias dos CTCRC apresentados pelos clientes da contribuinte (fls. 4699 a 6159, 6885 a 7604) constam valores idênticos Aqueles informados por ela em planilhas fiscalização. Entretanto, os valores constantes nas citadas 1ª vias são superiores àqueles constantes nas 5ª vias do citado documento apreendidas pelos autuantes no escritório do contador da contribuinte e Aqueles registrados na sua contabilidade. Como exemplo, podemos citar os CTCRC nº 019644 (fls. 1282 e 4727, 7609) em que a 1ª via contém o valor de R\$ 650,48 e a 5ª o valor de R\$ 364,27; o CTCRC de nº 021138 (fls. 2030 e 4746) em que o valor da 1ª via é R\$ 696,30 e da 5ª via é R\$ 389,93; os CTCRC de nº 021183 e 021184, para os quais a contribuinte informa os valores de R\$ 690,43 e R\$ 798,00, respectivamente, e constam nas 5ª

vias os valores de R\$ 386,64 e R\$ 446,88 (fls. 2053 e 7646); no ano-calendário de 2007, como exemplo, temos o CTCR no 040018 (fls.3541, 5356 e 8083);

- que relativamente à alegação de que, por interpretação errada da legislação, ofereceu à tributação 40% do valor cobrado dos clientes, é improcedente, pois a legislação é clara ao determinar que a tributação no citado percentual somente se aplica As pessoas físicas;

- que constata-se, nas 5a vias dos CTCR de 2005 (fls. 1222 a 2523), que constam valores de frete correspondentes a 56% das reais quantias relacionadas pela autuada às fls. 7606 a 7726. Em 2006, foi constatada a tributação de cerca de 41% dos valores constantes nos CTCR, e, nas 5' vias dos CTCR de 2007 (fls. 2524 a 4516), também constam valores de frete correspondentes a 41% das reais quantias relacionadas pela autuada As fls.7929 a 8163. Adicione-se a essas constatações a declaração do contador de que escriturava os CTCR pelos valores totais de tais documentos que lhe eram entregues, e não apenas 40%;

- que esta inequivocamente demonstrado no processo que ocorreu omissão de receitas, pela utilização de notas fiscais calçadas. A contribuinte, reiteradamente, escriturou e declarou em DIPJ, por três anos-calendário consecutivos, valores de receita bruta menores do que os reais, recolhendo somente o valor do tributo correspondente à parcela declarada, configurando, sem sombras de dúvidas, o intuito de fraude, devendo ser aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento);

- que deve-se registrar que, se a contribuinte pretendia deduzir as despesas com combustíveis, tarifas de pedágio, troca de óleo, gastos com oficinas, pneus, diárias dos ajudantes de carga e descarga que, segundo alega, ultrapassavam os 60%, deveria registrá-las em sua contabilidade e apurar o lucro real, e não declarar receita menor do que a efetivamente recebida. Ressalte-se que na apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro presumido tais despesas já estão englobadas no percentual da receita que não é tributável, ou seja, no presente caso, 92%, pois o coeficiente de presunção é 8%;

- que o programa de alimentação do trabalhador e plano de saúde para funcionários. Assim, quanto aos pagamentos relativos a plano de saúde para os funcionários, deve-se esclarecer que, de acordo com o art. 518 do RIR, de 1999, no caso de lucro presumido, a base de cálculo do imposto e do adicional é a receita bruta auferida no período;

- que os valores dos pagamentos relativos a plano de saúde para os funcionários não são passíveis de exclusão da base de cálculo do lucro presumido. A dedução de despesas somente é possível na sistemática de apuração do lucro real;

- que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, e da Cofins, portanto, a impugnante solicitou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, aduzindo que tal imposto não compreende o conceito de faturamento e, conseqüentemente, de receita bruta;

- que os argumentos da impugnante combatem a própria legislação aplicável matéria, questionando sua constitucionalidade. Esclareça-se que este colegiado tem sua atividade completamente vinculada à legislação vigente, que rege a matéria objeto do procedimento fiscal impugnado. Isto porque não compete à autoridade julgadora afastar o direito positivado sob pretexto de alegados vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade na sua gênese;

- que a impugnante levar suas considerações do Poder Judiciário, que detém o "monopólio" da análise de alegadas ilegalidades e/ou inconstitucionalidades do direito

positivado. Enfim, os óbices por ela apontados, neste ponto, são impertinentes à seara administrativa.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

LUCRO PRESUMIDO. DESPESAS. INCENTIVOS FISCAIS.

Na sistemática de tributação dos resultados pelo lucro presumido, que tem como base de cálculo a receita bruta, não se permite a dedução de despesas e incentivos fiscais.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS. CSLL. COFINS.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

JUNTADA POSTERIO E DOCUMENTAÇÃO.

A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

As instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

DECADÊNCIA. DOLO COMPROVADO. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação em que o sujeito passivo tenha se utilizado de dolo,

fraude ou simulação, extingue-se o prazo de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Caracterizado o intuito de fraudar o Fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150%.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de Primeira Instância, em 13/01/2012, conforme Termo constante às fl. 8730, e, com ela não se conformando, a contribuinte, interpôs, tempestivamente em (13/02/2012), o recurso voluntário de fls. 8856/8886, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que antes de se passar aos argumentos que, certamente, acabarão por decretar o cancelamento de todo o trabalho fiscal, e ainda que não seja pretensão da Impugnante polemizar sobre temas que não constam nos autos, não poderia deixar de consignar, por questões de justiça e de colocar os fatos de forma correta, clara e como verdadeiramente eles ocorreram;

- que a documentação que fundamentou o Auto de Infração elaborado pela fiscalização federal, conforme consta do relatório fiscal juntado ao processo, não estava em poder da empresa (e provavelmente nunca esteve), e não pertence a empresa autuada, inclusive sendo afirmado pelos Senhores Auditores Fiscais que foi fornecida pelo escritório contábil;

- que a empresa desconhecia estes fatos, tanto que não tendo encontrado os documentos para fornecê-los à fiscalização, não os encontrou em seus arquivos, e por tal motivo elaborou Boletim de Ocorrência dando conta da perda dos documentos durante a mudança de sede. Estranhamente a fiscalização detectou a existência de referidos documentos no escritório contábil terceirizado, que se localiza fora das instalações da empresa (noutra cidade). Pode ser afirmado que todos os documentos que realmente pertencem a impugnante ficam em arquivo dentro das dependências próprias da empresa, como foi afirmado pela empresa e pelo contador em seu depoimento para a fiscalização;

- que, no que diz respeito a decadência, é de se dizer que o lançamento efetuado neste procedimento administrativo descreve que a empresa impugnante omitiu rendimentos durante o ano-base de 2005, 2006 e 2007, detalhando os valores trimestre a trimestre os valores do IRPJ, da CSLL, e mês a mês os supostos valores devidos de PIS e COFINS;

- que estando o lançamento do período Jan. a Mai/2005, incluso no Auto de Infração, estes foram atingidos pela decadência, eis que anteriormente homologados de forma tácita e definitivamente extintos, cabe aos nobres julgadores por aplicação do artigo 150, § 4º., da Lei nº. 5.172/66, cancelarem o crédito tributário relativo a tais períodos;

- que, no que diz respeito ao agravamento da multa lançada, é de se dizer que a multa de ofício lançada foi de 150% (cento e cinquenta por cento), constando do Demonstrativo de apuração que é por Insuficiência de recolhimento;

- que a impugnante deixa de detalhar individualmente os pretensos conhecimentos de transporte juntados, tendo em vista estarem juntados ao processo, e a unidade da Receita Federal do Brasil não forneceu em tempo hábil a cópia das peças solicitadas, alegando excesso de documentos, solicitando prazo maior que o de defesa;

- que em pesquisa junto a outros concorrentes do ramo de transporte de carga, foi detectado que o Lucro Real é opção tributária menos prejudicial para o ramo de transporte, motivo que levou a empresa a alterar o regime de tributação;

- que deduções do imposto lançado, assim sendo, a impugnante entende que faz jus a alguns dos incentivos em participação de Programas voltados aos seus trabalhadores;

- que a empresa investe em seu quadro de funcionários, pagando-lhes benefícios que devem ser deduzidos do Imposto de Renda Pessoa Jurídica;

- que, desta forma, entende que faz jus a dedução destes incentivos do Imposto de Renda devido, requerendo que os senhores julgadores considerem dedutíveis todos estes valores;

- que da base de cálculo do PIS e COFINS, portanto, a requerente é pessoa jurídica que se encontra sujeita ao recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS, da Contribuição ao Programa de Integração Social — PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS, instituídas pelas Leis Complementares n.ºs 7/70 e 70/91, respectivamente;

- que com a edição da Lei 10.833, de 29/12/03, a COFINS foi modificada para um tributo não-cumulativo, o que permitiu para alguns contribuintes a contabilização de créditos nas compras vinculadas a atividade fim da empresa. Segundo o artigo 1.º da Lei 10833/2003, a base de cálculo da COFINS é o faturamento. Apesar da autuada não estar sujeita a esta forma de apuração e não ter passado a contabilizar créditos nas compras, verifica-se novamente que base de cálculo é o faturamento da própria empresa, e não quaisquer outros valores;

- que a exclusão do ICMS da base de cálculo, segundo o artigo 153, inciso IV e § 3.º, da Constituição Federal, o Imposto sobre Produtos Industrializados-IPI, é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores;

- que conclui-se pela correta exclusão do valor contido nos documentos fiscais de saídas dos produtos do estabelecimento da Impugnante, para após esta subtração apurar-se as contribuições para o PIS e a COFINS;

- que os créditos tributários de ambos os tributos são indevidos, ou se devidos, o são parcialmente, e após excluídos de sua base de cálculo os valores acima, visto que foram calculados por legislação diversa da opção da empresa, e devem ser cancelados por incidirem sobre base de cálculo diversa, como exemplo a inclusão do ICMS como faturamento da empresa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Trata o presente de Recurso Voluntário (fls. 8856/8886), interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP (fls. 8717/8728).

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente aos exercícios de 2006 a 2008, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver a falta de recolhimento e/ou declaração do imposto de renda (insuficiência de recolhimento ou declaração). Os dados referentes aos valores do Imposto Devido foram obtidos pela diferença do Imposto IRPJ Apurado e aqueles informados e apresentados pelo sujeito passivo através das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF. Os fatos estão minuciosamente identificados e caracterizados no Termo de Verificação Fiscal, parte integrante e indissociável dos Autos de Infrações lavrados.

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 8569/8599, os principais clientes da contribuinte foram intimados e apresentaram relação dos CTRC emitidos por ela no período de 2005 a 2007. Comparando tais relações com a planilha apresentada pela contribuinte relativa aos CTRC por ela emitidos, a fiscalização verificou que os valores eram iguais, mas eram superiores àqueles registrados na contabilidade da autuada, conforme se vê no demonstrativo de fl. 8587. Assim, foram lavrados os autos de infrações tributando os valores constantes nos CTRC e que foram informados ao Fisco pela contribuinte. Foi aplicada a multa de ofício de 150%, tendo em vista a apuração de fraude pela utilização do "calçamento" dos valores nos CTRC emitidos, formalizando-se a Representação Fiscal para Fins Penais.

A decisão recorrida entendeu que havendo prova de dolo, o prazo decadencial conta-se pela regra inscrita no art. 173, I, do Código Tributário Nacional e que não se configura cerceamento do direito de defesa se o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação se encontraram plenamente assegurados. Sendo que na sistemática de tributação dos resultados pelo lucro presumido, que tem como base de cálculo a receita bruta, não se permite a dedução de despesas e incentivos fiscais e por fim considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito na instância inicial, a contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, ataca o que entende terem sido os fundamentos do lançamento apresentando preliminares de decadência e de nulidade do lançamento, bem como apresenta razões de mérito.

No que se refere à preliminar de decadência, como visto do relatório, o ponto nodal da presente discussão diz respeito tão-somente no que se refere ao termo inicial da contagem do prazo decadencial dos tributos considerados lançamento por homologação.

Entendo, que nos dias atuais, no que diz respeito a discussão sobre o termo inicial da contagem do prazo decadencial, tornou-se pacífica, já que em 21/12/2010, houve a edição da Portaria MF nº. 586, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

Dispôs o art.62 do RICARF:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.

Diante disso, resta claro que os julgados proferidos pelas turmas integrantes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) devem se adaptar, nos casos de decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B

e 543-C da Lei nº. 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, a estes julgados. A contagem do prazo decadencial é um destes temas.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº. 973.733 – SC (2007/0176994-0), que a contagem do prazo decadencial dos tributos ou contribuições, cujo lançamento é por homologação, deveria seguir o rito do julgamento do recurso especial representativo de controvérsia, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se Documento: 6162167 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 18/09/2009 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal

(Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. *Destarte*, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Nos julgados posteriores, sobre o mesmo assunto (contagem do prazo decadencial), o Superior Tribunal de Justiça aplicou a mesma decisão acima transcrita, conforme se constata no julgado do AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº. 1.203.986 - MG (2010/0139559-7), verbis:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

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

Documento: 12878841 - EMENTA / ACÓRDÃO - Site certificado - DJe: 24/11/2010 Página 1 de 2 Superior Tribunal de Justiça 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)

4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008).

5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a

constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Agravo regimental desprovido.

É de se esclarecer, que na solução dos Embargos de Declaração impetrado pela Fazenda Nacional no Recurso Especial nº. 674.497 - PR (2004/0109978-2), houve o acolhimento em parte do embargo pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) para modificar o entendimento sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro cuja exação só poderia ser exigida a partir de janeiro do ano seguinte, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

O ministro Mauro Campbell Marques, relator do processo, em síntese, assim se manifestou em seu voto:

Sobre o tema, a Primeira Seção desta Corte, utilizando-se da sistemática prevista no art. 543-C do CPC, introduzido no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei dos Recursos Repetitivos, ao julgar o REsp 973.733/SC, Rel Min. Luiz Fux (j. 12.8.2009), reiterou o entendimento no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação não declarado e inadimplido, como o caso dos autos, o Fisco dispõe de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado para a constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, I, do CTN. Somente nos casos em que o pagamento foi feito

antecipadamente, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN)

(...)

Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994.

Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

Desta forma, para lançamentos em que não houve pagamento antecipado, é de se observar que os julgados do Superior Tribunal de Justiça firmaram posição no sentido de que o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado corresponde, de fato, ao primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Código Tributário Nacional.

Por outro lado, para os lançamentos em que houve pagamento antecipado a contagem do prazo decadencial tem início na data do fato gerador da obrigação tributária discutida.

O caso em análise trata de cobrança de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL relativo aos anos-calendário de 2005 a 2007, respectivamente.

Sob o meu ponto de vista o maior obstáculo neste tipo de interpretação dada pelo Superior Tribunal de Justiça está em definir o que seria considerado “pagamento antecipado” nos futuros julgados por este Tribunal Administrativo.

Ora, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o escoamento do prazo do art. 150, § 4º, sem manifestação do Fisco, significa a aquiescência implícita aos valores declarados pelo contribuinte, porque o silêncio, neste caso, é qualificado pela lei, trazendo efeitos. A única diferença de regime está consubstanciada na hipótese em que não há pagamento antecipado, que de acordo com Superior Tribunal de Justiça, se aplicaria, para efeitos de marco inicial do prazo decadencial, o art. 173, I, do Código Tributário Nacional (regra geral, que deverá ser seguido conforme a interpretação dada pelo STJ), por força do que dispõe o parágrafo único deste mesmo preceptivo. Exaurido o prazo, o Fisco não poderá manifestar qualquer intenção de cobrar os valores. Há, pois, falar-se em decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

No presente caso se torna irrelevante continuar a discussão sobre qual seria o significado de “pagamento antecipado”, já que não houve pagamento e houve a manutenção da multa qualificada sob o entendimento de ter ocorrido evidente intuito de fraude.

Assim sendo, no ponto de vista dos julgados do Superior Tribunal de Justiça, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é 01/01/2006, já que os fatos geradores questionados ocorreram no período de janeiro a maio de 2005. Ou seja, de acordo com a linguagem do Superior Tribunal de Justiça “o termo inicial para contagem do prazo decadencial, nos casos em que não houve pagamento antecipado e/ou evidente intuito de fraude, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. O prazo fatal para a

constituição do lançamento ocorreria em 31/12/2010, tendo ocorrido a ciência do lançamento em 23/06/2010 (fls. 8605), não está decadente o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário questionado.

Ademais, a decadência em matéria tributária consiste na inércia das autoridades fiscais, pelo prazo de cinco anos, para efetivar a constituição do crédito tributário, tendo por início da contagem do tempo o instante em que o direito nasce. Durante o quinquênio, qualquer atividade por parte do fisco em relação ao tributo faz com que o prazo volte ao estado original, ou seja, no caso de um tributo cujo prazo para sua decadência esteja para ocorrer faltando um dia, e ocorrendo o lançamento por parte do fisco, não há mais que se falar em decadência.

Inércia em matéria tributária é a falta de iniciativa das autoridades fiscais em tomar uma atitude para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de agir, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

No presente caso, se faz necessário ressaltar, que o art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional excepciona de sua contagem os casos em que se constatarem procedimentos dolosos, fraudulentos ou de simulação. Nestes casos não se observará a contagem do prazo a partir do fato gerador. Este é o caso dos autos, em que foi atribuída ao contribuinte a prática de procedimento doloso, conforme se verifica no Termo de Constatação Fiscal, impedindo a aplicação da contagem do prazo decadencial pelo art. 150 § 4º do Código Tributário Nacional.

No que tange à fraude, merece transcrição a lição de SÍLVIO RODRIGUES (Direito Civil. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 226):

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em uma situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

A simulação consiste na "prática de ato ou negócio que esconde a real intenção" (SILVIO DE SALVO VENOSA. Direito Civil. São Paulo: Atlas, 2003, p. 467), sem necessidade de prejuízo a terceiros (2003, p. 470).

A verificação do fato de determinada vontade tendente a ocultar a ocorrência do fato gerador ou encobrir suas reais dimensões, manifestada de forma efetiva na consecução distorcida das obrigações formais do contribuinte, serve como base material para a verificação da existência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a configuração desse ilícito interessa ao direito tributário na medida em que colabora na determinação da regra da decadência aplicável ao caso concreto.

O fato jurídico da existência ou não de dolo, fraude ou simulação (parte final do art. 150, § 4º, do CTN) deve, para consecução dos objetivos estabelecidos nestes dispositivos, ser constituída na via administrativa, determinando, desse modo, a obrigatoriedade do lançamento de ofício (art. 149, VII, do CTN) ou a impossibilidade da extinção do crédito pela homologação tácita.

Deve-se observar, que a ocorrência de dolo, fraude ou simulação só é relevante nos casos de efetivo pagamento antecipado. Se não houver pagamento antecipado, seja porque o contribuinte não o efetuou, ou porque o tributo por sua natureza se sujeita ao lançamento de ofício, o dolo, a fraude e a simulação não de ser apurados no procedimento administrativo de fiscalização realizado de ofício, não servindo como hipóteses determinantes no prazo diferenciado de decadência.

Nestes casos o Código Tributário Nacional não fixa um prazo específico para operar a decadência, exigindo um esforço enorme do hermenêuta para a solução dessa questão sem deixar, no entanto, de atender, também, o princípio da segurança nas relações jurídicas, de modo que os prazos não fiquem *ad eternum* em aberto. Os prazos do Direito Civil são inaplicáveis por serem específicos às relações de natureza particular.

A solução mais adequada e pacífica nos tribunais superiores é no sentido de se aplicar a regra do art. 173, I (exercício seguinte) para os casos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação); e a regra do art. 173, parágrafo único do mesmo Código nos demais casos – lançamento não efetuado em época própria ou a partir da data da notificação de medida preparatória do lançamento pela Fazenda Pública.

Embora o prejuízo a terceiro, que, no caso, é a Administração Pública, não seja requisito desses vícios, o fato é que, conforme já dito acima, não se concebe que alguém deles se utilize sem interesse econômico.

Por isso, ainda que tenha havido pagamento, a existência de dolo, fraude ou simulação causa suspeita, razão pela qual o Código Tributário Nacional impede a extinção do crédito tributário no caso da ocorrência desses ilícitos.

É nessa linha que autores como JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, mencionado por EURICO MARCOS DINIZ DI SANTI (Decadência e Prescrição no Direito Tributário. São Paulo: Max Lomonad, 2001, p. 165), assinala que ao direito tributário o que importa não é o dolo, a fraude ou a simulação, mas seu resultado.

Quanto a isso, vale lembrar o que dispõe o art. 136 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Isso, obviamente, não afasta a aplicação de eventuais sanções especificamente pelas condutas dolosas, fraudulentas ou simuladas, conforme se infere, por exemplo, da Lei Federal n.º 8.137, de 1990, e do art. 137 do próprio Código Tributário Nacional.

Sem embargo da exposição feita nesse tópico, costuma-se apontar nessa parte final do § 4.º do art. 150 do Código Tributário Nacional uma lacuna, uma vez que não haveria tratamento legal quanto ao prazo para lançar quando presente dolo, fraude ou simulação (LUCIANO AMARO. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 356; p. 394).

Seguindo esse entendimento, alguns doutrinadores defendem que se deveria aplicar, por analogia, a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, por exemplo, PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 291):

b) falta de recolhimento, integral ou parcial, de tributo, cometida com dolo, fraude ou simulação – o trato de tempo para a formalização da exigência e para a aplicação de penalidades é de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Assim sendo e tendo em vista, que o Código Tributário Nacional, como norma complementar à Constituição, é o diploma legal que detém legitimidade para fixar o prazo decadencial para a constituição dos créditos tributários pelo Fisco e inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de evidente intuito de fraude (fraude, dolo, simulação ou conluio) deverá ser adotada a regra geral contida no artigo 173 do Código Tributário Nacional, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de insegurança jurídica.

Aplicando, concretamente, a norma ao caso em exame, tem-se que, os fatos geradores relativos ao período de 01/01/2005 a 31/05/2005, poderiam terem sido efetuados a partir do primeiro dia útil do ano-calendário de 2005. Assim, tendo o prazo decadencial iniciado no 1º dia do exercício seguinte ao que poderia ter sido efetuado o lançamento, qual seja, 01/01/2006, vencendo-se em 31/12/2010. Como a ciência do lançamento se deu em 23/06/2010, rejeitada está a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

Quanto às preliminares de nulidade do lançamento argüidas pela suplicante, sob o entendimento de que tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal, entendendo que a autoridade lançadora feriu diversos princípios fundamentais, não devem ser acolhidas pelos motivos abaixo.

Da análise da defesa da recorrente observa-se que a mesma alega que não teve conhecimento dos documentos citados pela fiscalização no relatório fiscal e que não foi possível extrair cópia deles em tempo hábil para a defesa, deixando, assim, de se pronunciar sobre a sua pertinência e idoneidade, não podendo sequer ser avaliado quem possa ser o responsável por sua elaboração, já que são desconhecidos e não pertencem a ela.

Ora, diante dessa alegação, o processo foi encaminhado em diligência para que a contribuinte obtivesse cópia (integral ou parcial) do processo, sendo-lhe concedida a reabertura do prazo de 30 (trinta) dias para impugnação. Em resposta à diligência a contribuinte informou que teve vista do processo e que não seria necessário o fornecimento de cópia dos documentos, alegando, apenas, que eles não lhe pertencem e que toda a documentação original era devolvida para a empresa depois de feita a escrituração.

Verifica-se, assim, que a contribuinte teve conhecimento do inteiro teor do processo, sendo-lhe concedido prazo para apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos que entendesse necessários, respeitando-se, assim, o direito ao contraditório e a ampla defesa.

É importante registrar que a contribuinte teve conhecimento do procedimento fiscal contra ela dirigido, pois, ainda durante a fiscalização, foi intimada a prestar esclarecimentos e fazer comprovações, tendo se manifestado e apresentado os documentos que julgou serem pertinentes.

Entendo que o procedimento fiscal realizado pelos agentes do fisco foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

O princípio da verdade material tem por escopo, como a própria expressão indica a busca da verdade real, verdadeira, e consagra, na realidade, a liberdade da prova, no sentido de que a Administração possa valer-se de qualquer meio de prova que a autoridade processante ou julgadora tome conhecimento, levando-as aos autos, naturalmente, e desde que, obviamente dela dê conhecimento às partes; ao mesmo tempo em que deva reconhecer ao contribuinte o direito de juntar provas ao processo até a fase de interposição do recurso voluntário.

O Decreto n.º 70.235, de 1972, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 1993:

A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

O auto de infração e a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Ademais, a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Da mesma forma, não procede à nulidade do lançamento argüida sob os argumentos de que o auto de infração não foi lavrado dentro dos parâmetros exigidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, ou seja, erro de capitulação legal, descrição confusa dos fatos, falta de autenticidade, bem como não houve a devida descrição e capitulação da infração cometida pela recorrente.

Inicialmente, verifica-se que para a contribuinte foi concedido o prazo legal de 30(trinta) dias, a contar da ciência do auto de infração, para apresentar a impugnação, sendo-lhe assegurado vista ao processo, bem como a extração de cópias das peças necessárias a sua defesa, caso quisesse, garantindo-se desta forma o contraditório e a ampla defesa.

Quanto ao procedimento fiscal realizado pela agente do fisco, verifica-se que foi efetuado dentro da estrita legalidade, com total observância ao Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, não se vislumbrando, no caso sob análise, qualquer ato ou procedimento que tenha violado ou subvertido o princípio do devido processo legal.

Verifica-se, ainda, que os Autos de Infrações às fls. 8604/8651, bem como o Termo de Verificação Fiscal de fls. 8569/8599, identifica por nome e CNPJ a autuada, esclarece que foi lavrado na Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto - SP, cuja ciência foi pessoal e descreve as irregularidades praticadas e o seu enquadramento legal assinado pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, cumprindo o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, ou seja, o ato é próprio do agente administrativo investido no cargo de Auditor-Fiscal.

Não restam dúvidas de que o lançamento se deu em razão da constatação das irregularidades apontadas no Auto de Infração lavrado sem que a recorrente comprovasse efetivamente as suas alegações. Constam dos autos diversos chamados ao sujeito passivo para que esse apresentasse as justificativas acerca das irregularidades apontadas.

O enquadramento legal e a narrativa dos fatos envolvidos permitem à perfeita compreensão do procedimento fiscal adotado, da base tributável apurada e do cálculo do imposto resultante, permitindo a interessada o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ora, o lançamento, como ato administrativo vinculado, celebra-se com estrita observância dos pressupostos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, cuja motivação deve estar apoiada estritamente na lei, sem a possibilidade de realização de um juízo de oportunidade e conveniência pela autoridade fiscal. O ato administrativo deve estar consubstanciado por instrumentos capazes de demonstrar, com segurança e certeza, os legítimos fundamentos reveladores da ocorrência do fato jurídico tributário. Isso tudo foi observado quando da determinação do tributo devido, através dos Autos de Infrações lavrados. Assim, não há como pretender premissas de nulidade do auto de infração, nas formas propostas pelo recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida.

Faz-se necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 1972 manifesta-se da seguinte forma:

Art. 59 - São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos os preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede à situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais de regência sobre o assunto, bem como a matéria de prova.

É de se esclarecer, que os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. Por outro lado, quando a descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por conseqüência, das infrações correspondentes, tem-se o vício material. No presente caso, houve o perfeito conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas.

Além disso, o art. 60 do Decreto n.º 70.235, de 1972, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Na matéria de mérito propriamente dito não há mais o que discutir, a decisão recorrida refutou em detalhes os argumentos apresentadas pela contribuinte, razão pela qual adoto, como forma de reforçar o presente voto, a parte do mérito em si e para que não se dê margem a dúvidas transcrevo as partes que interessam:

Com relação à dedução de despesas com alimentação dos trabalhadores a título de incentivo, dispõe a Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997, em seu art. 10:

Art. 10. Do imposto apurado com base no lucro arbitrado ou no lucro presumido não será permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

Quanto aos pagamentos relativos a plano de saúde para os funcionários, deve-se esclarecer que, de acordo com o art. 518 do RIR, de 1999, no caso de lucro presumido, a base de cálculo do imposto e do adicional é a receita bruta auferida no período.

Por sua vez, de acordo com o art. 279 do referido Regulamento, receita bruta é assim conceituada:

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o prego dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº4.506, de 1964, art. 44, e Decreto-Lei nº1.598, de 1977, art. 12).

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Como vê, os valores dos pagamentos relativos a plano de saúde para os funcionários não são passíveis de exclusão da base de cálculo do lucro presumido. A dedução de despesas somente é possível na sistemática de apuração do lucro real.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS, da Cofins.

A impugnante solicitou a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, aduzindo que tal imposto não compreende o conceito de faturamento e, conseqüentemente, de receita bruta.

Os argumentos da impugnante combatem a própria legislação aplicável matéria, questionando sua constitucionalidade. Esclareça-se que este colegiado tem sua atividade completamente vinculada à legislação vigente, que rege a matéria objeto do procedimento fiscal impugnado. Isto porque não compete à autoridade julgadora afastar o direito positivado sob pretexto de alegados vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade na sua gênese.

Esta questão, ademais, encontra-se agora expressamente disciplinada em lei ordinária, conforme prescrito no art. 25 da Lei nº 11.941, de 2009, que inseriu o art. 26-A no Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 25. O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 6º 0 disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I — que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002,

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Não se enquadrando a matéria impugnada em qualquer das exceções prescritas no § 6º, recém-transcrito, não há como afastar a exigência combatida a pretexto de alegada inconstitucionalidade da norma em que a fundamentou.

Assim sendo, resta à impugnante levar suas considerações do Poder Judiciário, que detém o "monopólio" da análise de alegadas ilegalidades e/ou inconstitucionalidades do direito positivado. Enfim, os óbices por ela apontados, neste ponto, são impertinentes à seara administrativa.

Contata-se da análise do lançamento que na autuação foi aplicado a multa qualificada de 150%, sob o argumento de que a contribuinte desenvolvia a prática fraudulenta de emitir notas fiscais inidôneas, conhecidas na área tributária como notas fiscais "calçadas", visando reduzir o montante dos tributos devidos.

Inconformada a recorrente se insurge contra a aplicação de multa qualificada afirmando que a documentação apreendida no escritório de contabilidade não lhe pertence. Entretanto, somente depois do início da fiscalização é que foi feito o Boletim de ocorrência noticiando o suposto extravio de documentos, deixando clara a intenção de se furta constatação de fraude.

Resta claro, que a decisão recorrida entendeu que a luz da legislação tributária, constitui hipótese de qualificação da multa de ofício a prática de sonegação, fraude ou o conluio, ou seja, ações ilícitas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964. E a constatação pela Fiscalização de qualquer uma dessas hipóteses legais é o que basta para justificar a imposição de penalidade fiscal qualificada, nos termos da legislação de regência.

Entendeu, ainda, a decisão recorrida que as práticas definidas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964, tratam de infrações em cuja definição seja elementar o "dolo específico" do agente, ou seja, infrações nas quais o "executor" do ato tenha em mente a obtenção de um determinado resultado preciso, portanto, que fique evidenciada não apenas a intencionalidade do agente, mas seu objetivo de atingir determinado resultado.

Observa-se, de forma cristalina, que a própria recorrente se contradiz, pois alega que os documentos não lhe pertencem e, em seguida, admite que ofereceu à tributação valores menores que os reais (constantes da relação de faturamento apresentada por ela própria), apresentando relação do seu faturamento com os mesmos números de CTRC, mesmos destinatários e os mesmos valores constantes naqueles conhecimentos apresentados pelos seus clientes.

Ora, nas 1ª vias dos CTRC apresentados pelos clientes da recorrente (fls. 4699 a 6159, 6885 a 7604) constam valores idênticos Aqueles informados por ela em planilhas fiscalização. Entretanto, os valores constantes nas citadas 1ª vias são superiores àqueles constantes nas 5ª vias do citado documento apreendidas pelos autuantes no escritório do

contador da contribuinte e Aqueles registrados na sua contabilidade. Como exemplo, podemos citar os CTRC nº 019644 (fls. 1282 e 4727, 7609) em que a 1ª via contém o valor de R\$ 650,48 e a 5ª o valor de R\$ 364,27; o CTRC de nº 021138 (fls. 2030 e 4746) em que o valor da 1ª via é R\$ 696,30 e da 5ª via é R\$ 389,93; os CTRC de nº 021183 e 021184, para os quais a contribuinte informa os valores de R\$ 690,43 e R\$ 798,00, respectivamente, e constam nas 5ª vias os valores de R\$ 386,64 e R\$ 446,88 (fls. 2053 e 7646); no ano-calendário de 2007, como exemplo, temos o CTRC nº 040018 (fls.3541, 5356 e 8083).

No tocante a alegação de que, por interpretação errada da legislação, ofereceu A tributação 40% do valor cobrado dos clientes, é improcedente, pois a legislação é clara ao determinar que a tributação no citado percentual somente se aplica às pessoas físicas.

Ora, constata-se, nas 5ª vias dos CTRC de 2005 (fls. 1222 a 2523), que constam valores de frete correspondentes a 56% das reais quantias relacionadas pela autuada às fls. 7606 a 7726. Em 2006, foi constatada a tributação de 41% dos valores constantes nos CTRC, e, nas 5ª vias dos CTRC de 2007 (fls. 2524 a 4516), também constam valores de frete correspondentes a 41% das reais quantias relacionadas pela autuada às fls.7929 a 8163. Adicione-se a essas constatações a declaração do contador de que escriturava os CTRC pelos valores totais de tais documentos que lhe eram entregues, e não apenas 40%.

Nesta linha de raciocínio a decisão recorrida se posicionou no sentido de que está inequivocamente demonstrado no processo que ocorreu omissão de receitas, pela utilização de notas fiscais calçadas. A contribuinte, reiteradamente, escriturou e declarou em DIPJ, por três anos-calendário consecutivos, valores de receita bruta menores do que os reais, recolhendo somente o valor do tributo correspondente A parcela declarada, configurando, sem sombras de dúvidas, o intuito de fraude, devendo ser aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Assim sendo, entendo, que neste processo, cabe razão a decisão recorrida, já que está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, cujo diploma legal é o artigo 44, § 1º, da Lei n.º 9.430, de 1996, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude, conforme farta Jurisprudência emanada deste Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Como se vê nos autos, a ora recorrente foi autuada sob a acusação de ação dolosa e fraudulenta caracterizada pela utilização de notas fiscais inidôneas (“notas calçadas”) para acobertar operações próprias, como o objetivo de tentar dissimular as receitas auferidas e que no entender da autoridade fiscal lançadora e da decisão recorrida caracteriza evidente intuito de fraude nos termos do artigo 957 do Regulamento do Imposto de Renda.

Só posso concordar com esta decisão, já que, no meu entendimento, para que ocorra a incidência da hipótese prevista no § 1º do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, é necessário que esteja perfeitamente caracterizado o evidente intuito de fraude, já que sonegação, no sentido da legislação tributária reguladora do Imposto de Renda, o conceito integra, juntamente com o de fraude e conluio, o de “evidente intuito de fraude”.

Como se vê o inciso II do artigo 957, do RIR/99, que representa a matriz da multa qualificada, reporta-se aos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, que prevêem o intuito de se reduzir, impedir ou retardar, total ou parcialmente, o pagamento de uma obrigação tributária, ou simplesmente ocultá-la.

Resta, pois, para o deslinde da controvérsia, saber se os atos praticados pelo sujeito passivo configuraram ou não a fraude fiscal, tal como se encontra conceituada no artigo 72 da Lei n.º 4.502/64, verbis:

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Entendo que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o evidente intuito de fraude e este está devidamente demonstrado nos autos, através da utilização de notas fiscais inidôneas (“notas calçadas”). Existe nos autos a prova material da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Ou seja, o ato de “calçar” as 5ª vias das notas fiscais já demonstra, por si só, o evidente intuito de querer fraudar o fisco. A falta da escrituração do real valor cobrado pela realização dos serviços na contabilidade oficial da empresa, simplesmente, reforça este desejo de agir na ilicitude e no desejo de obter vantagens para si nas custas da Fazenda Nacional (não pagar tributos). Ademais, os arranjos pessoais realizadas pela empresa para se proteger de eventuais problemas financeiros não podem atingir os interesses da Fazenda Nacional, razão pela qual não se permite auferir recursos monetários sem a devida escrituração fiscal e contábil.

Já ficou decidido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que a multa qualificada somente será passível de aplicação quando se revelar o evidente intuito de fraudar o fisco, devendo ainda, neste caso, ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos.

Decisão, por si só suficiente para uma análise preambular da matéria sob exame. Não se faz necessário se referir às decisões administrativas na medida em que é princípio geral de direito universalmente conhecido de que multas e os agravamentos de penas pecuniárias ou pessoais devem estar lisamente comprovadas. Trata-se de aplicar uma sanção e neste caso o direito faz com cautelas para evitar abusos e arbitrariedades.

O evidente intuito de fraude não pode ser presumido. Tirando toda a subjetividade dos argumentos apontados, resta apenas de concreto a falta de recolhimento do imposto de renda.

Da análise dos documentos constantes dos autos e das suposições da autoridade lançadora se pode dizer que houve o “evidente intuito de fraude” que a lei exige para a aplicação da penalidade qualificada.

Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos. Como se vê nos autos, a contribuinte foi autuada sob a acusação de omissão de receitas e para dissimular as reais operações da suplicante utilizou-se do expediente de “calçar” as notas fiscais, ou seja, registrar nas quintas vias um valor muito menor do que o valor real constante nas primeiras vias, sem a devida escrituração. Sendo que a recorrente não apresentou qualquer documento que lhe fosse favorável no sentido de descaracterizar a infração ou atenuar a imputação que lhe é dirigida de ação dolosa e fraudulenta.

Assim, entendo que neste processo, está aplicada corretamente a multa qualificada de 150%, do artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/96, que prevê sua aplicação nos casos de evidente intuito de fraude.

Para um melhor deslinde da questão impõe-se, invocar o conceito de fraude fiscal, que se encontra na Lei. Em primeiro lugar, recorde-se o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, nestes termos:

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44)

(...).

II – de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Quando a lei se reporta ao termo de evidente intuito de fraude é óbvio que a palavra intuito não está em lugar de pensamento, pois ninguém conseguirá penetrar no pensamento de seu semelhante. A palavra intuito, pelo contrário, supõe a intenção manifestada exteriormente, já que pelas ações se pode chegar ao pensamento de alguém. Há certas ações que, por si só, já denotam ter o seu autor pretendido proceder desta ou daquela forma para alcançar tal ou qual finalidade. Intuito é, pois, sinônimo de intenção, isto é, aquilo que se deseja, aquilo que se tem em vista, ao agir.

O evidente intuito de fraude floresce nos casos típicos de adulteração de comprovantes, adulteração de notas fiscais, conta bancária fictícia, conta bancária em nome de terceiros, sem a devida escrituração, falsidade ideológica, notas calçadas, notas frias, notas paralelas, etc. Não basta que atividade seja ilícita para se aplicar à multa qualificada, deve haver o evidente intuito de fraude, já que a tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

É cristalino, que nos casos de realização das hipóteses de fato de conluio, fraude e sonegação, uma vez comprovadas estas, e por decorrência da natureza característica dessas figuras, o legislador tributário entendeu presente o intuito de fraude.

Enfim, há no caso a prova material suficiente da evidente intenção de sonegar e/ou fraudar o imposto. Há, pois, neste processo o elemento subjetivo do dolo, em que o agente age com vontade de fraudar - reduzir o montante do imposto devido, pela inserção de elementos que sabe serem inexatos.

Assim sendo, está inequivocamente demonstrado no processo que ocorreu omissão de receitas, pela utilização de notas fiscais calçadas. A contribuinte, reiteradamente, escriturou e declarou em DIPJ, por três anos-calendário consecutivos, valores de receita bruta menores do que os reais, recolhendo somente o valor do tributo correspondente A parcela declarada, configurando, sem sombras de dúvidas, o intuito de fraude, devendo ser aplicada a multa de ofício qualificada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Da mesma forma, não cabe razão a recorrente no que tange a alegação de ilegalidade e ofensa a princípios constitucionais (ilegalidade e inconstitucionalidade), o exame das mesmas escapa à competência da autoridade administrativa julgadora.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da conseqüente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal (...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigí-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo

tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do então Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Como se infere do relato, as exigências da contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) decorrem do lançamento levado a efeito na área do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e, especificamente, em razão das irregularidades apuradas pela autoridade fiscal lançadora e mantidas de forma integral pela decisão recorrida.

Em observância ao princípio da decorrência e a certeza da relação de causa e efeito existentes entre o suporte fático em ambos os processos, o julgamento daquele apelo principal, ou seja, Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deve, a princípio, se refletir nos presentes julgados, eis que o fato econômico que causou a tributação por decorrência é o mesmo e já está consagrado na jurisprudência administrativa que a tributação decorrente/reflexa deve ter o mesmo tratamento dispensado ao processo principal em virtude da íntima correlação de causa e efeito. Considerando que, no presente caso, a autuada não conseguiu elidir as irregularidades apuradas, deve-se manter o exigido no processo decorrente, que é a espécie do processo sob exame, uma vez que ambas as exigências quer a formalizada no processo principal quer as dele originadas (lançamentos decorrentes) repousam sobre o mesmo suporte fático.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de rejeitar às preliminares

suscitadas pela Recorrente e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

CÓPIA