



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

**Processo n°** 16095.000440/2009-31  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1101-000.670 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 02 de fevereiro de 2012  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Recorrente** EXPERTISE COMUNICAÇÃO TOTAL S/C LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2004, 2005, 2006

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. Caracterizado o evidente intuito de fraude na falta de recolhimento do crédito tributário lançado, o prazo para sua constituição, por meio do lançamento, é regido pelo art. 173 do CTN. EXERCÍCIO. DEFINIÇÃO. Segundo as normas de direito financeiro, o exercício corresponde ao ano civil (de 1º de janeiro a 31 de dezembro). FORMA DE CONTAGEM DO PRAZO ESTIPULADO NO ART. 173, I DO CTN. O prazo decadencial previsto no art. 173, I do CTN tem início no primeiro dia do ano civil posterior ao ano civil no qual o lançamento do tributo devido pode ser efetuado, e o lançamento somente pode ser efetuado depois de encerrado o período de apuração do tributo correspondente.

TRIBUTAÇÃO. PRÊMIOS PAGOS A TERCEIROS. RECEITAS ALHEIAS, QUE NÃO CONFIGURAM RESULTADO OPERACIONAL DA AUTUADA NÃO PODEM SER NOTADAS COMO SE SERVIÇO FOSSEM. Prêmios pagos a terceiros não configuram resultado operacional, mas tais importes não devem constar das notas fiscais de serviços, como se preços fossem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção de Julgamento, preliminarmente, por maioria de votos, ACOLHER PARCIALMENTE a arguição de decadência para excluir as exigências de Contribuição ao PIS e COFINS de outubro e novembro de 2003, vencido o Conselheiro Relator Benedicto Celso Benício Junior, e designado-se para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa;

Processo nº 16095.000440/2009-31  
Acórdão n.º **1101-000.670**

**S1-C1T1**  
Fl. 3

---

e, no mérito, por unanimidade de votos, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário, nos termos dos relatório e votos que acompanham o presente acórdão.

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Relator

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Benedicto Celso Benício Júnior, Edeli Pereira Bessa, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, José Ricardo da Silva e Nara Cristina Takeda Taga.

## Relatório

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, e das Contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, lavrados em 14/12/2009, pelo Serviço de Fiscalização - Sefis da DRF Barueri/SP, para constituir o crédito tributário no montante de R\$ 34.279.036,93, incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora devidos até a data da lavratura, assim como, a multas isolada de 50% e os juros isolados por falta de recolhimento das antecipações (estimativas) de IRPJ, tendo em conta as irregularidades apuradas, no ano-calendário 2004, e assim descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 336/343, parte integrante da peça acusatória:

### *"I - INTRODUÇÃO*

*Trata-se o contribuinte de pessoa jurídica que atua no ramo do comércio atacadista de mercadorias em geral, cujo objeto social, conforme a consolidação do contrato social constante da 28ª Alteração Contratual da empresa, com data de 15/06/2005, é: 'a) comércio atacadista e distribuição de tecidos, artigos de vestuário, cama, mesa e banho, bijuterias, veículos automotores, motos e acessórios, café, cerveja, bebidas, produtos alimentícios, material de construção, pisos de PVC, etc.; b) prestação de serviços técnicos de manutenção dos produtos que comercializa; e c) participação em outras sociedades como acionista ou quotista'.*

*No Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ da RFB, o contribuinte encontra-se registrado sob o Código Nacional de Atividade Econômica - CNAE 5191- "8-01 - Comércio atacadista de mercadorias em geral sem predominância de artigos para uso na agropecuária", tendo iniciado suas atividades em 11/05/1992. No ano-calendário 2004, exercício 2005, a empresa apresentou a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ/2005), ND 1267241, declarando ter efetuado a apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real anual. Contudo, é necessário observar que as Fichas 09 - Demonstração do Lucro Real, 06 - Demonstração do Resultado do Exercício, 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa e 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro*

*Líquido, além das fichas relativas ao cálculo da estimativa mensal da CSLL, foram apresentadas totalmente em branco, sem qualquer valor informado. Note-se ainda que as fichas referentes ao Custo dos Bens e Serviços Vendidos, bem como às Despesas Operacionais também foram entregues sem movimento.*

*O quadro societário da empresa, de acordo com os dados constantes dos sistemas cadastrais da RFB e o contrato social e alterações, é constituído por dois sócios - administradores, quais sejam: 1) NATANAEL SANTOS DE SOUZA, CPF nº 046.119.088-52, com 50% de participação no capital social; e 2) DENISSON MOURA DE FREITAS, CPF nº 104.780.798-00, participando com os 50% restantes.*

*O contribuinte em epígrafe foi originalmente selecionado para procedimento de fiscalização relativo às Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e para o Programa de Integração Social - PIS pertinentes aos anos-calendário de 1999 a 2004. Posteriormente, a ação fiscal foi ampliada para incluir o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ do ano-calendário 2004, uma vez que a empresa apresentava indícios de incompatibilidade entre a receita declarada e a movimentação financeira que, conforme as informações prestadas pelas instituições financeiras, seria de R\$ 79.762.052,27 no ano-calendário 2004.*

*Cabe destacar que a presente ação fiscal foi originalmente iniciada pela antiga DRF/Taboão da Serra, em atendimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0812600-2006-00097, expedido pelo titular daquela unidade. Face à extinção da DRF/Taboão da Serra, e tendo em vista a edição da Portaria MF nº 95 de 30/04/2007, publicada no DOU de 02/05/2007, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, foi emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0811300-2007-00262, em substituição ao antigo MPF nº 0812600-2006-00097, que foi encerrado.*

## *II - HISTÓRICO DA AÇÃO FISCAL*

*Em 22/05/2006 o contribuinte teve ciência por via postal, conforme Aviso de Recebimento juntado ao presente, do Termo de Início de Fiscalização lavrado em 12/05/2006, tendo sido intimado a apresentar os seguintes documentos/elementos, relativos aos anos -calendário 1999 a 2004: 1) contrato social e alterações posteriores; e 2) Livros Diário e Razão.*

*A fiscalizada apresentou em 31/05/2006 os seguintes elementos/documentos (docs. anexados ao presente): 1) contrato social e alterações posteriores (1ª a 28ª alteração); 2) Livros Diário e Razão dos anos calendário 1999 a 2004. Entretanto, verificou-se que os Livros Diário e Razão relativos ao ano-calendário 2004 traziam equivocadamente, nos termos de abertura e encerramento, a indicação do CNPJ de uma filial. Assim sendo, tais livros foram devolvidos ao contribuinte para que este procedesse à retificação, ficando a pessoa jurídica reintimada a apresentá-los no prazo de 10 dias, conforme o Termo de Devolução de Documentos lavrado em 20/06/2006.*

*Posteriormente, em 03/07/2006, a empresa efetuou a entrega dos Livros Diário e Razão do ano-calendário 2004 (cópias extraídas dos mesmos formam o Anexo I ao presente).*

*Em seguida, face a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal Complementar nº 0812600-2006-00097-3-1, que ampliou a ação fiscal em andamento para incluir o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ relativo ao ano-calendário 2004, o contribuinte foi intimado em 12/03/2007, através do Termo de Intimação Fiscal lavrado em 05/03/2007, a apresentar os seguintes elementos/esclarecimentos:*

*a) extratos de movimentação financeira relativos ao ano-calendário 2004, de todas as contas-correntes, contas de poupança e de aplicação financeira de titularidade do contribuinte, mantidas nas instituições financeiras abaixo relacionadas:*

<b>Instituição Financeira</b>	<b>CNPJ nº</b>	<b>Movimentação Financeira (R\$)</b>
Banco do Brasil S/A	00.000.000/0001-91	18.761.813,11
Banco ABN Amro Real S/A	33.066.408/0001-15	13.492.931,93
Unibanco S/A	33.700.394/0001-40	2.943.330,05

Banco Safra S/A	58.160.789/0001-28	9.190.889,49
Banco Santos S/A	58.257.619/0001-66	50.810,51
Banco Itaubank S/A	60.394.079/0001-04	2.439.561,38
Banco Itaú S/A	60.701.190/0001-04	51.863,32
Banco Bradesco S/A	60.746.948/0001-12	16.142.386,51
Banco BCN S/A	60.898.723/0001-81	450.678,89
Banco Sudameris Brasil S/A	60.942.638/0001-73	3.684.578,59
Banespa S/A	61.411.633/0001-87	11.049.962,48
Banco do Est Rio Gde Sul S/A	92.702.067/0001-96	1.503.246,01
	Total	79.762.052,27

*b) comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos recursos depositados em suas contas bancárias, no período acima especificado.*

*O contribuinte foi ainda cientificado que deveriam ser apresentados os extratos de todas as contas mantidas na instituição financeira, tais como: conta-corrente, conta de poupança e de aplicações financeiras, remessas para o exterior, fechamento de câmbio etc...*

*Cabe também assinalar que os valores da movimentação financeira acima discriminados foram obtidos com base nas informações prestadas à Secretaria da Receita Federal, pelas instituições financeiras, de acordo com o art. 11, § 2º, da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996.*

*Em 26/03/2007, o representante do contribuinte compareceu à repartição, em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 05/03/2007, e apresentou os seguintes documentos, os quais ficaram retidos (Termo de Comparecimento e de Reintimação Fiscal de 26/03/2007): extratos bancários relativos ao ano-calendário 2004, de contas mantidas junto aos Bancos Real, Safra, Bradesco, BankBoston, Sudameris, Banespa, do Brasil, Unibanco e Banco Santos, em um total de 48 pastas. Na ocasião, a fiscalizada foi reintimada a apresentar, no prazo de 20 dias, os seguintes elementos/documentos:*

*- extratos bancários relativos ao ano-calendário 2004, de contas-correntes, de poupança e de aplicação financeira, mantidas junto aos Bancos Itaú, BCN e Banco do Estado do Rio Grande do Sul;*

- extratos de movimentação do período de 25/11/2004 a 31/12/2004 da conta corrente nº 13-001540-6, agência 0347, do Banespa.

O representante do contribuinte retomou em 11/04/2007 (Termo de Comparecimento Fiscal lavrado nesta data), e apresentou os seguintes extratos bancários, em 14 pastas, os quais foram retidos na oportunidade:

- 1) Banco Banrisul do período de 01/12/2003 a 31/01/2005;
- 2) Banco Itaú do período de 17/03/2004 a 01/04/2005;
- 3) Banco Bradesco do período de 01/03/2004 a 31/01/2005;
- 4) Banco BCN do período de 03/12/2003 a 27/02/2004;
- 5) Banco Banespa do período de 30/11/2004 a 31/12/2004.

Cópias dos extratos de movimentação financeira apresentados encontram-se no Anexo II ao presente processo. É importante assinalar que foram apresentados os extratos bancários relativos a um total de 33 contas, como relacionado a seguir:

Instituição Financeira	Agência	Conta
BCN (mesma cta.)	166/2353	398682-8/1808
Bradesco	2657 /3455	4902
Itaú	3428	08669-0
Banco do Brasil	2168-7	5522-0
	3425-8	361832-3
BankBoston	600210	13.5136.25
	600210	18.6916.24
	600210	217097
Real	131	4.722.631
Santos	19	131462
Sudameris	1528	6180350
Banespa	0155/0347	13-002686-3/13-001540-6
Banrisul	217	06.036718.0-0
	217	06.036718.1-9
	217	06.036718.2-7
	217	26.036718.0-5
Safra	13700	00000221-9
	13700	00201688-8
	13700	00200133-3
	13700	00201034-1
	13700	00201688-8
	13700	00201961-5
	13700	00201791-4
13700	00202244-6	

	13700	00202284-5
	13700	00202609-3
	13700	00202843-6
	13700	00203173-9
	13700	00203011-2
	13700	00203619-6
	13700	00203657-9
Unibanco	7197	104889-8
	7197	104888-0

*Por outro lado, analisando-se os registros nos livros comerciais (Diário e Razão) do fiscalizado, é possível identificar as seguintes contas contábeis como correspondentes a contas bancárias:*

Instituição Financeira	Agência	Conta
BCN	166	398682-8
Bradesco	3455	22190
Bradesco		0001071-5
Bradesco	3455	4902-6
Banco do Brasil	2168-7	5522-0
	SC	361832-3
BankBoston	-	13.5136.25
Real	131	4.722.631
Santos	-	-
Sudameris Brasil	207	180353003
Banespa	-	13-002686-3
	-	-
Banrisul	217	06.036718.0-0
	-	-
Safra	13700	00000221-9
Unibanco	305	104889-8

*Cabe ressaltar ainda que é fácil verificar que os saldos do início e final do ano de tais contas contábeis nem sempre mantêm a coincidência com os saldos constantes dos extratos de movimentação financeira. Assim, a título de exemplo, pode-se citar a conta nº 361832-3 do Banco do Brasil, cujos saldos inicial e final do ano são de, respectivamente, R\$ (-) 47.877,27 (devedor) e R\$ 34.263,05 no extrato de movimentação financeira, e de R\$ 0,00 e R\$ 32.207,67 nos registros contábeis.*

*Vale mencionar também a conta nº 4.722.631 da agência 0131 do Banco Real, cujo extrato apresenta*

*saldo inicial de R\$ (-) 2.670,17 (devedor) e final de R\$ (-) 41.655,22 (devedor), enquanto que na contabilidade figuram saldos inicial de R\$ 0,00 e final de R\$ (-) 2.476,95 (devedor).*

*O contribuinte possui ainda em sua escrituração o registro de uma conta "genérica" para lançamento de operações em contas bancárias, denominada "Diversos", código 1010999, que aparentemente é empregada para o registro de transações em várias contas e cujo saldo sempre é nulo ao final de cada mês.*

*Tendo em vista a edição da Portaria MF nº 95 de 30/04/2007, publicada no DOU de 02/05/2007, que aprovou o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil-RFB e extinguiu a DRF/Taboão da Serra, foi emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal o Mandado de Procedimento Fiscal Regional - MPF nº 0811300-2007-00262, em substituição ao antigo MPF nº 0812600-2006-00097. O contribuinte foi cientificado em 22/06/2007, por intermédio do Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal de 11/06/2007, da emissão do MPF nº 0811300-2007-00262, bem como do encerramento do MPF nº 0812600-2006-00097.*

*Outrossim, a pessoa jurídica foi ainda cientificada que o procedimento fiscal, originalmente iniciado em cumprimento ao MPF nº 0812600-2006-00097, prosseguia normalmente, sendo que todos os atos subseqüentes passariam a ser emitidos sob a nova numeração.*

*Da análise das informações e extratos de movimentação financeira apresentados, foram apurados os valores creditados e/ou depositados no ano-calendário 2004 nas contas bancárias de titularidade do fiscalizado. Em seguida, foi encaminhado por via postal para o domicílio do contribuinte o Termo de Intimação Fiscal lavrado em 30/11/2009, intimando-o a comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias - mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, conforme a relação de créditos a examinar/comprovar em 52 folhas, que compõe o Anexo ao Termo de Intimação Fiscal.*

*É oportuno assinalar que na relação acima mencionada já foram excluídos os créditos/depósitos que foi possível identificar como decorrentes de resgates de aplicações financeiras, estornos de lançamentos, devoluções de cheques, empréstimos e transferências entre contas. Na oportunidade, o contribuinte foi também cientificado que a não comprovação da origem dos recursos depositados/creditados em sua conta bancária ensejaria o lançamento de ofício por omissão de rendimentos, conforme o disposto no art. 849 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99).*

*O contribuinte foi também intimado a prestar os seguintes elementos/esclarecimentos:*

*1) Esclarecer o motivo pelo qual, em sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ/2005 relativa ao ano-calendário 2004, ND 1267241, as fichas relativas à Demonstração do Resultado, à Demonstração do Lucro Real e ao Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foram apresentadas sem preenchimento.*

*2) Apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR relativo a ano-calendário 2004, bem como demonstrativo de apuração da base de cálculo da CSLL.*

*3) Apresentar relação de bens e direitos constantes de seu ativo permanente, discriminando o documento de aquisição, data e valor contábil, bem como o órgão e o número de registro, se for o caso. Anexar cópia dos documentos de aquisição dos bens e direitos, tais como notas fiscais, escrituras e certidões de registro de imóveis, certificados de registro e licenciamento, entre outros.*

*Entretanto, a correspondência encaminhada para o endereço cadastral do sujeito passivo, qual seja, Av. Miguel Pastuszak, 202, Anexo I, Parque Paraíso, Itapeverica da Serra -SP, não foi entregue, após três tentativas, por se encontrar o "destinatário ausente", conforme informação obtida na página dos correios na internet. Em diligências efetuadas ao domicílio do contribuinte, nos dias 10/12/2009 e 11/12/2009, verificou-se que, de fato, existiam no local um depósito de mercadorias e um prédio anexo, e que*

*ambos encontravam-se fechados e sem qualquer*

*movimento, conforme Termos de Constatação Fiscal e fotos tiradas no local, juntadas ao presente. Além disso, em uma construção em andamento no terreno ao lado, um dos encarregados informou que o local estaria sem qualquer movimento ou atividade há pelo menos 4 meses.*

*Diante dos fatos acima expostos, considerando que não foi possível contatar o contribuinte, foi dado prosseguimento à ação fiscal com as informações disponíveis.*

**- VERIFICAÇÕES EFETUADAS E INFRAÇÕES APURADAS**

*Analisadas as informações constantes do presente processo, foram constatadas as seguintes infrações à legislação tributária:*

*- Omissão de Rendimentos Caracterizada por Depósitos Bancários com Origem Não Comprovada;*

*- Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada.*

*A seguir, são detalhadas as infrações acima.*

**1 - OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITOS BANCÁRIOS COM ORIGEM NÃO COMPROVADA.**

*Da análise das informações e documentos apresentados pelas instituições financeiras, foram apurados os valores creditados e/ou depositados no ano-calendário 2004 nas contas bancárias do fiscalizado (Anexo ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 30/11/2009).*

*Pelo Termo em questão o contribuinte seria intimado a comprovar a origem dos valores creditados/depositados em suas contas bancárias - mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores.*

*Vale ressaltar novamente que não foi possível cientificar o contribuinte do Termo de Intimação Fiscal em questão, uma vez que não se obteve êxito em três tentativas de entrega via postal, todas elas retornando a informação "destinatário ausente" (conforme consulta à página dos correios na internet), e de outra parte, as duas diligências*

*efetuadas ao domicílio do sujeito passivo, no intento de dar ciência pessoal ao fiscalizado, também fracassaram, encontrando-se o estabelecimento fechado e sem movimento (Termos de Constatação de 10/12/2009 e 11/12/2009).*

*Confrontando-se os valores dos créditos/depósitos efetuados nas contas bancárias do contribuinte, constantes do Anexo ao Termo de Intimação Fiscal de 02/12/2009, com os registros contábeis constantes dos Livros Diário e Razão apresentados pela pessoa jurídica, é importante observar que:*

*a) para as contas bancárias para as quais se logrou encontrar a conta contábil correspondente, serão considerados como comprovados os depósitos/créditos cujo registro na contabilidade foi possível identificar, inclusive aqueles relativos a recebimentos/liquidação de títulos e/ou receitas contabilizadas;*

*b) por outro lado, para parcela significativa das contas bancárias, assim como dos créditos/depósitos, não se conseguiu identificar a conta contábil associada e nem os lançamentos contábeis correspondentes aos créditos/depósitos realizados nas contas bancárias;*

*c) cabe assinalar que a maior parte dos créditos/depósitos cuja contabilização não se conseguiu verificar é relativa ao recebimento de receitas e/ou liquidação de títulos, como indicam os históricos "liquidação de título", "liquidação de cobrança", "cobrança", "recebimento", "cr. título", entre outros.*

*Assim sendo, diante do acima exposto e tendo em vista que resultaram infrutíferas as tentativas de intimar o contribuinte tanto por via pessoal como postal, foi dado prosseguimento à ação fiscal com as informações disponíveis, considerando-se como não contabilizados os depósitos/créditos efetuados em suas contas bancárias, no ano-calendário 2004, para os quais não foi possível identificar o lançamento na contabilidade correspondente. Tais depósitos/créditos encontram-se discriminados nos Extratos de Créditos Não Contabilizados.*

*Os valores depositados/creditados mensalmente em cada uma das contas do contribuinte são apresentados no Quadro Resumo de*

*Depósitos/Créditos Não Contabilizados. Neste demonstrativo é totalizado o montante de R\$ 33.240.054,08 de créditos/depósitos não comprovados no ano-calendário 2004.*

*Portanto, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/96 e do art. 849 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), será constituído o crédito tributário do IRPJ e de seus reflexos de CSLL, COFINS e PIS referente à omissão de receitas, no montante dos depósitos/créditos não contabilizados, com os acréscimos legais de multa de ofício e juros de mora.*

## **2- FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

*Tendo em vista que o contribuinte optou pela apuração anual do imposto de renda, fica sujeito à multa isolada pela insuficiência de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada sobre a omissão de receitas, nos termos do art. 44, parágrafo 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.*

*Portanto, será efetuado o lançamento de ofício da multa isolada de 50% sobre os valores do IRPJ - Estimativa que deixaram de ser recolhidos mensalmente, como apresentado no Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada pela Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada.*

## **IV - CONSIDERAÇÕES FINAIS**

*A presente fiscalização restringiu-se à verificação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ relativo ao ano-calendário 2004, assim como da COFINS e do PIS, e foi efetuada com base nos dados disponíveis no decorrer da fiscalização. Fica ressalvado o direito da Fazenda Nacional de fazer verificações posteriores, e cobrar o que for devido, em razão de fatos, circunstâncias e elementos não verificados e/ou conhecidos nesta oportunidade.*

*Este Termo e todos os demonstrativos nele mencionados fazem parte integrante e inseparável do presente Auto de Infração.*

*E, para constar e surtir os devidos efeitos legais, o presente Termo foi lavrado em 03 (três) vias de igual forma e teor, que vão assinadas por mim, Auditor-*

*Fiscal da Receita Federal, sendo que a ciência do sujeito passivo se dará através de Edital afixado nas dependências da ARF/Taboão da Serra, unidade de domicílio do contribuinte.”*

Cientificada dos lançamentos, mediante o Edital de Intimação nº 115, de 15/12/2009, de fls. 433, afixado na DRF Barueri/SP em 15/12/2009, a contribuinte, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (cf. instrumento de mandato de fls. 541), protocolizou a impugnação de fls. 508/539, em 05/03/2010, aduzindo em sua defesa, as razões de fato e de direito a seguir expostas.

Nas preliminares, defende a tempestividade da peça apresentada, pelos fundamentos a seguir reproduzidos:

*“7. Ocorre, entretanto, que a publicação por edital, na forma como procedida, é inválida para efeitos de intimação da empresa. Portanto, deve ser considerada como data da ciência da lavratura do auto de infração — e da abertura do prazo de impugnação - o dia 03/02/2010, quando, de fato, foi dado vistas do processo ao contribuinte (fls. 438).*

*8. Isso porque a afixação do edital foi realizada sem que os meios de intimação previstos na legislação fossem observados. De acordo com o artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, a intimação no processo administrativo fiscal deve ser feita (i) pessoalmente, (ii) por via postal, (iii) por meio eletrônico e, apenas quando um destes meios resultar improfícuo, por edital.*

*9. Nesse sentido, cumpre destacar que, desde o início da fiscalização, em 19/05/2006, o contribuinte atendeu diligentemente todas as intimações encaminhadas, pessoalmente ou via postal, dentro do prazo estipulado pelo agente fiscal responsável.*

*10. Tal situação pode ser verificada através dos inúmeros comprovantes de recebimentos dos Correios (AR's), dos termos de intimação devidamente assinados e das petições de entrega de documentos juntados aos autos (fls. 81 e ss. 178, 181, 186, 189, 192, 205-269, 207, 209, 211 e ss, 214 e ss, 217, 219 e ss, 227 e ss, 230 e ss. e fls. 296).*

*11. Os diversos contatos realizados entre a empresa e a autoridade fazendária demonstram que, sem*

*sombra de dúvidas, o Impugnante sempre se mostrou presente e acompanhou cada etapa do procedimento fiscal. Ou seja, nunca houve dificuldades em contatar os representantes da empresa.*

*12. Em 30/11/2009, aliás (um mês após último contato — fls. 269, ocasião em que o contribuinte foi intimado do Termo de Ciência e de Continuação do Procedimento Fiscal de fls. 267), a autoridade fiscal lavrou o Termo de Intimação de fls. 270/323.*

*Neste foi determinado prazo de dez dias, contados da ciência, para apresentação de documentos e esclarecimentos 'em relação à movimentação financeira efetuada no ano-calendário 2004 pelo contribuinte, comprovar - mediante documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, a origem dos créditos/depósitos realizados em suas contas bancárias, conforme a relação de créditos a examinar/comprovar em 52 folhas que compõe o Anexo ao presente Termo'.*

*13. Referido Termo de Intimação foi enviado aos Correios em 02/12/2009 e, apesar das três tentativas de entrega (sendo uma delas no sábado) terem sido prejudicadas pela ausência do destinatário, o contribuinte foi devidamente cientificado da solicitação em 10/12/2009, apenas uma semana após o envio da intimação, conforme histórico de rastreamento disponível no endereço eletrônico dos Correios (DOC. 03).*

*14. Nos dias 10 e 11/12/2009, visando dar cumprimento ao referido Termo de Intimação para apresentação de documentos, a autoridade fiscal diligenciou ao endereço do Impugnante (fls. 326 e ss) e verificou que o local estava sem movimento, concluindo que esse fato isolado ensejaria o prosseguimento da ação fiscal à revelia do contribuinte (fls. 341).*

*15. Devidamente cientificada do Termo de Intimação e desconhecendo as diligências efetuadas pelo Fiscal, em 17/12/2009 (sete dias após a intimação via postal), o Impugnante apresentou tempestivamente pedido de prorrogação de prazo, uma vez que seria impossível proceder ao levantamento de informações referentes a mais de 2.600 movimentações financeiras no exíguo prazo de 10 dias, conforme se comprova mediante*

*apresentação de cópia da petição em anexo (DOC. 04).*

*16. Estranhamente, por razões que se desconhece, nem o comprovante de recebimento (AR) do Termo de Intimação, nem o pedido de prorrogação do prazo apresentado pelo contribuinte - e que afastariam qualquer possibilidade de intimação por edital — foram juntados aos autos pela autoridade fiscal.*

*17. Vale ressaltar que, no final do último ano, o estabelecimento do contribuinte, devido a questões operacionais, foi posto à disposição do mercado para fins de aluguel. Há, entretanto, funcionários da empresa diariamente no local, inclusive para fins de coleta da correspondência e de intimações.*

*18. Todavia, tal situação em nada interfere em sua relação com o Fisco, visto que o Impugnante sempre tomou ciência de todos os atos exarados, pessoalmente ou por via postal, bem como sempre se manifestou dentro do prazo estipulado. Não há, nos autos, nenhuma intimação fiscal que tenha deixado de ser recebida pelo contribuinte no curso da fiscalização, razão pela qual causa verdadeira perplexidade a atitude extrema adotada pelo Fiscal ao cabo do procedimento administrativo.*

*19. Tanto é assim que, no mesmo período em que a autoridade fiscal alegou que o contribuinte estava 'em lugar incerto e ignorado', o Impugnante foi normalmente intimado, (i) via postal, da lavratura de outros dois autos de infração, notadamente os referentes aos Processos Administrativos Fiscais n.º 12719.001852/2009-53 e 12719.001882/2009-60, e (ii) pessoalmente, do termo de início de fiscalização referente ao MPF n.º 0811300-2010-00024 instaurado pela Receita Federal de Osasco/SP, conforme cópias em anexo (DOC. 05).*

*20. Quanto ao último caso (MPF n.º 0811300-2010-00024), a autoridade fiscal responsável pela fiscalização entrou em contato com os representantes da empresa através do telefone disponível nas declarações enviadas (DCTF, DIPJ, etc.) e solicitou o comparecimento pessoal de representante munido de poderes para receber intimações.*

21. Não é razoável concluir que, no mesmo período, o contribuinte tenha sido normalmente intimado das situações acima e, especificamente, para o presente processo administrativo, os meios de contato com o Impugnante estivessem inviabilizados.

22. Por outro lado, ainda que seja admitido que o contribuinte não tenha sido encontrado para ciência do termo de intimação para apresentação de documentos, enviados pelos Correios em 02/12/2009, o que já se mostrou ser um entendimento completamente equivocado, importante destacar que a intimação do encerramento da fiscalização e da lavratura do auto de infração ocorreu diretamente por edital.

23. Ou seja, ignorou-se todo o histórico de fácil acesso aos representantes do Impugnante, optando-se por um ato extremo e totalmente injustificado, pois o edital de intimação foi afixado antes mesmo de esgotado o prazo previsto no termo de intimação enviado em 02/12/2009, do qual o Impugnante teve ciência em 10/12/2009, por via postal.

24. Assim, por expressa determinação legal, antes de recorrer ao meio extremo da publicação por edital, o agente fiscal deveria obrigatoriamente priorizar uma das formas previstas nos incisos I a III do art. 23 do Decreto nº 70.235/72. Se assim procedesse, certamente obteria êxito em sua intimação em quaisquer dos meios escolhidos. Senão vejamos:

(a) Em relação à intimação pessoal, a fiscalização possuía os contatos telefônicos e e-mail dos sócios da empresa e de seus representantes e, a qualquer momento, poderia solicitar a presença de um deles para dar ciência da lavratura. Esse contato telefônico, inclusive, foi utilizado por diversas vezes no decorrer da fiscalização e está disponível a qualquer agente da Receita Federal através das informações constantes nas fichas cadastrais de DIPJ, DCTF, Dacon e demais declarações (DOC. 06);

(b) Quanto à via postal, conforme se demonstrou anteriormente, a empresa sempre recebeu as intimações enviadas, inclusive a intimação realizada em 02/12/2009 cujo comprovante de recebimento (AR) e petição com a resposta da empresa *estranhamente não foram juntados aos autos;*

*(c) A exemplo da intimação pessoal, a intimação por meio eletrônico também seria completamente viável pelo e-mail fornecido à Receita Federal através das declarações em que a empresa está submetida ou, principalmente, através de seu cadastro no certificado digital (DOC. 07).*

*25. Vale ainda mencionar que nos dias de hoje, com a disponibilização dos meios de comunicação em massa, principalmente a internet, é no mínimo um contra senso afirmar que uma empresa do porte da Impugnante possa ser considerado em lugar 'incerto e ignorado', sendo que uma simples pesquisa no mais conhecido dos sites de busca da web oferece diversos meios de contato com o contribuinte.*

*26. Portanto, como não foi tornada efetiva a tentativa de intimação através dos meios legalmente autorizados, não se configurou situação alguma que pudesse ensejar a intimação por edital.*

*27. A jurisprudência do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, interpreta de forma bastante clara as disposições do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 e as hipóteses nas quais têm cabimento a intimação por edital, conforme ilustram as ementas dos seguintes acórdãos:*

*"INTIMAÇÃO VIA EDITAL. VALIDADE - Resultando improfícua a intimação pessoal ou por via postal, legítima é a intimação por edital e válida a ciência no prazo legal" (Primeiro Conselho, Segunda Câmara, acórdão nº 104-20.685, Relator Conselheiro Remis Almeida Estol, julgado em 19/05/2005).*

*"SUJEITO PASSIVO. INTIMAÇÃO POR EDITAL - A intimação por edital do sujeito passivo para ciência do Auto de Infração, sempre é cabível quando não for possível a intimação pessoal e via postal" (Primeiro Conselho, Sexta Câmara, acórdão nº 106-14.559, Relator Conselheiro Luiz Antonio de Paula, julgado em 14/04/2005).*

*28. Nesse sentido, cabe colacionar esclarecedor trecho do voto do Conselheiro José Ribamar Barros Penha, então presidente da 6ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, no julgamento do Recurso nº 152.090.*

*“[...] Dessas assertivas pode-se concluir que a autoridade fiscal solicitou o comparecimento do contribuinte à Repartição, para intimá-lo pessoalmente, isso até o dia 19/12/2005. A intimação por via postal também foi tentada, mas no dia 19/12/2005 o destinatário estava ausente e no dia 23/12/2005 o recebimento da correspondência foi recusado. Não houve a pretensão de intimar o contribuinte por meio eletrônico.*

*A afixação do edital de intimação ocorreu no dia 14/12/2005.*

*Na visão deste julgador, apenas quando se constatou que as formas de intimação previstas no artigo 23, incisos I e II, do Decreto nº 70.235/72 (pessoal ou por via postal) resultaram infrutíferas, o que ocorreu no dia 23/12/2005, é que poderiam ser adotadas as providências necessárias à intimação por edital, ou seja, a afixação do edital de intimação somente seria válida e estaria de acordo com a regra acima transcrita se tivesse ocorrido a partir do dia 23/12/2005.*

*No caso, a autoridade lançadora não respeitou as determinações do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72, pois o edital de intimação DRF/JPA nº 195 (fls. 371) foi afixado em data anterior (14/12/2005) à constatação de que resultou improfícua a intimação pessoal ou por via postal (23/12/2005).*

*A intimação por edital, na hipótese em apreço, não pode surtir efeitos. Segundo penso, a ciência do lançamento se deu apenas em 09/01/2006, de acordo com o documento de fls. 410, nos termos do artigo 23, inciso I, o Decreto nº 70.235/72". (Primeiro Conselho, Sexta Câmara, acórdão nº 106-16.028, Relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha, julgado em 07/12/2006).*

*29. Deste modo, a publicação do edital deve ser tornada sem efeitos, sob o grave risco de ofensa ao devido processo legal, em especial, ao princípio da cientificação, segundo ensina James Marins:*

*"Assiste ao particular o direito de ser comunicado formalmente sempre que houver atividade administrativa que se refira à sua esfera de interesse jurídico, de modo a que se dê integral cumprimento ao princípio da cientificação. Deve ser tido como*

*inválido e, portanto, insuscetível de amparar lançamento todo procedimento fiscalizatório ou apuratório realizado sem conhecimento do contribuinte. A impugnação administrativa é a resistência formal do contribuinte à pretensão fiscal do Estado sobre seus bens, e é direito que se assegura ao cidadão como meio de ver vivificado o primado da legalidade através do devido processo legal" (Direito processual tributário brasileiro (administrativo e judicial). São Paulo: Dialética, 2001, p. 180-187).*

*30. Diante do exposto, requer-se preliminarmente o reconhecimento da tempestividade da presente impugnação, tornando sem efeito a intimação por edital ocorrida em 15/12/2009, considerando-se como data de intimação do Impugnante o dia 03/02/2010, quando este teve vistas dos autos do processo administrativo fiscal."*

No entender da defesa, o agente fiscal, de forma precipitada e injustificada, reputou estar o contribuinte 'em lugar incerto e ignorado', dando prosseguimento à ação fiscal sem o seu conhecimento, ignorando o tempestivo pedido de prorrogação de prazo apresentado, que não teria sido juntado aos autos.

No mérito, afirma que a autuação não poderia prosperar porque, do total das contas bancárias fiscalizadas, o agente fiscal teria identificado a escrituração de 14 (quatorze) contas contábeis correspondentes nos livros Razão e Diário, mas 09 (nove) destas contas tiveram sua contabilização desconsiderada pela fiscalização, tendo sido indevidamente, incluídas na autuação.

A seguir a Impugnante elaborou um demonstrativo (fls. 519), no qual relacionou as 24 (vinte e quatro) contas correntes, de sua titularidade, mantidas em 11 (onze) instituições financeiras, discriminando: (i) contas identificadas pela fiscalização como escrituradas nos Livros Diário e Razão; (ii) as contas escrituradas e autuadas pela fiscalização (registros desconsiderados); e (iii) as contas não contabilizadas e autuadas pela fiscalização.

Foram destacadas as contas correntes que, apesar de escrituradas e, conseqüentemente, não omitidas, teriam sido desconsideradas em função da presença de erros e de deficiências nos registros contábeis, relativas a divergências dos saldos inicial e final constantes dos extratos e da escrituração.

Contesta a Defendente a interpretação fática adotada pelo agente fiscal, na medida em que: (a) para as contas bancárias em que *identificadas as contas contábeis* correspondentes nos livros comerciais, foram os depósitos/créditos considerados como comprovados, *não sendo objeto da autuação* ou qualquer outro questionamento; (b) para as contas bancárias em que não identificadas as contas contábeis correspondentes nos livros comerciais, os depósitos/créditos foram

considerados como omissão de receita e autuados pela fiscalização; (c) para as contas bancárias em que identificadas as contas contábeis, mas com erros e vícios na escrituração, os depósitos/créditos também foram considerados como omissão de receita e autuados pela fiscalização, sem a dedução proporcional dos tributos já recolhidos em relação a esses valores já contabilizados.

Nesse contexto, reputa equivocada a interpretação da fiscalização, pois se a movimentação financeira da conta corrente estava escriturada na contabilidade, ainda que apontadas deficiências na conciliação bancária dos saldos iniciais e finais das contas correntes e das contas contábeis, os depósitos estavam devidamente escriturados. Afirma, assim, a defesa que os efeitos da receita omitida não poderiam ser confundidos com aqueles decorrentes da receita escriturada com erros ou deficiências, tendo em conta que, neste último caso, a receita teria sido devidamente tributada.

A autuação fiscal, portanto, mostrar-se-ia indevida, porque: (i) a autoridade fiscal deveria considerar como omissão de receitas, para fins de apuração do lucro real, somente os depósitos efetuados nas contas bancárias efetivamente não-escrituradas; (ii) os depósitos efetuados nas contas registradas, ainda que com eventuais erros ou deficiências, não poderiam ser considerados receitas omitidas, porque foram oferecidos à tributação; e (iii) se os erros ou as deficiências porventura constatados na escrituração inviabilizaram a identificação da efetiva movimentação financeira do contribuinte, deveria ter sido promovido o arbitramento do lucro, nos termos do art. 530, H, do RIR, deduzindo-se os valores já pagos pela empresa (comprovantes em anexo - DOC. 08).

Assevera ainda a defesa diante dos fatos apurados pela Fiscalização que o apropriado seria o arbitramento do lucro, inclusive porque, se as contas escrituradas forem consideradas receitas omitidas, a movimentação bancária não contabilizada corresponderia a mais da metade da receita tributável. Colaciona jurisprudência administrativa para dizer que constatada a omissão de parte significativa de receita tributável, deve o Fisco proceder à desclassificação da escrita contábil e ao arbitramento do lucro. E transcreve excerto do Ilmo. Conselheiro Relator Aloysio José Percinio da Silva, no julgamento do Recurso Voluntário nº 143.110, pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, Acórdão nº 103-22.616, em sessão realizada em 20/09/2006:

*"[...] A meu ver, é impróprio o regime de tributação de IRPJ e CSLL adotado no lançamento, o do lucro real. Tendo em vista a magnitude da movimentação bancária de recursos financeiros mantidos à margem dos registros contábeis e fiscais, o regime de tributação aplicável seria o de lucro arbitrado, conforme previsão do art. 530, II, do RIR/99. É que se pode concluir do cotejo da receita omitida no valor de R\$ 5.507.508,37, demonstrada no termo de verificação às fls. 18, e da receita bruta total de R\$ 75.562,62 informada na DIPJ/99,11s. 1.916. A omissão nos registros contábeis de tão vultosa*

*movimentação financeira revela escrituração contábil inadequada para determinação da base de cálculo pelo regime do lucro real, resultando evidente distorção do valor apurado de CSLL e IRPJ. Observe-se que não é o caso de omissão de poucos depósitos, de valor irrelevante, o que obviamente, seria insuficiente para caracterizar como imprestável a escrituração da recorrente".*

Portanto, diante dos fatos apurados, deveria a Fiscalização ter promovido o arbitramento dos lucros ou, no mínimo, considerado como receita omitida apenas aquela correspondente às contas bancárias efetivamente não contabilizadas. Protesta contra a falta de apresentação pelo Fisco das razões de fato que teriam ensejado a desconsideração dos registros contábeis. Nas palavras da defesa:

*"53. Nota-se, com efeito, que as razões são apresentadas genericamente, de forma exemplificativa, abrangendo apenas 2 das 9 contas referidas. Ora, ainda que fosse possível tal procedimento, o que se admite apenas para efeitos de argumentação, o Fiscal deve apresentar os motivos individualizados, indicando de forma clara e pormenorizada quais seriam os vícios que, concretamente, foram determinantes na formação de seu convencimento.*

*54. Do contrário, sem essa fundamentação, o contribuinte fica sem qualquer possibilidade de defesa ou impugnação das razões apresentadas, inviabilizando o próprio controle de legalidade do ato administrativo, (...)"*

Transcreve abalizada doutrina no sentido de que "(...) não haveria como assegurar confiavelmente o contraste judicial eficaz das condutas administrativas com os princípios da legalidade, da finalidade, da razoabilidade e da proporcionalidade, se não fossem contemporaneamente a elas conhecidos e explicados os motivos que permitiriam reconhecer seu afinamento ou desafinamento com aqueles mesmo princípios. Assim, o administrado para insurgir-se ou para ter elementos de insurgência contra atos que o afetem pessoalmente necessita conhecer as razões de tais atos na ocasião em que são expedidos. Igualmente, o Judiciário não poderia conferir-lhes a real justeza se a Administração se omitisse em enunciá-las quando da prática do ato. É que se fosse dado ao Poder Público aduzi-los apenas serodidamente, depois de impugnada a conduta em Juízo, poderia fabricar razões ad hoc, 'construir' motivos que jamais ou dificilmente se saberia se eram realmente existentes e/ou se foram deveras

*sopesados à época em que se expediu o ato questionado"* (Celso Antônio Bandeira de Mello *In Curso de Direito Administrativo*. 10ª. ed. São Paulo : Malheiros, 1998, p. 58).

Requer assim a exclusão dos valores constantes nas contas bancárias escrituradas da base tributável a título de omissão de receitas, conforme cópia integral dos livros fiscais que demonstram tais registros (DOC. 09).

Mais frente refere-se a defesa à necessidade de exclusão da base de cálculo dos depósitos efetuados especificamente na conta bancária nº 361832-3 do Banco do Brasil já escrituradas e submetidas à tributação. Diz que a sua escrituração teria sido desconsiderada em razão da alegação de que o saldo inicial e final do ano de 2004 constantes nos registros contábeis não coincidiriam com os saldos dos extratos bancários. Afirma que a análise dos registros contábeis e dos extratos bancários do contribuinte não teria sido criteriosa, tendo em conta que da simples análise do Livro Razão, poder-se-ia constatar que os saldos, inicial e final, escriturados nos livros são exatamente os mesmos apontados como corretos pela fiscalização. E prossegue:

*“66. Ao se examinar a folha nº 30 do Livro Razão nº 1/3 (DOC. 09), verifica-se que o saldo final de 2003 e, conseqüentemente, inicial de 2004, é de R\$ 47.877,27, exatamente conforme o extrato bancário.*

*67. Vale dizer que, em função da alteração do software de escrituração contábil, o saldo inicial teve que ser implantado, e não simplesmente importado do ano anterior. Todavia, essa questão em nada prejudica a verificação do valor inicial, pois o histórico descreve o primeiro lançamento do ano como sendo 'Saldo em 31/12/2003'.*

*68. Em relação ao saldo final, a diferença entre o escriturado no livro e informado no extrato bancário se refere a um valor de R\$ 2.055,38, lançado equivocadamente em duplicidade nos dias 30/12/2003 e 02/01/2004.*

*69. Tal equívoco é identificado no histórico como "PGTO CHQ TELESP CELULAR" e a duplicidade pode ser verificada através do lançamento, no livro, do cheque compensado no dia 30/12/2003 (DOC. 11).*

*70. Ressalte-se que o referido equívoco não interfere na contabilização das receitas e, conseqüentemente, na tributação do ano de 2004, pois se trata, na verdade, do pagamento de uma conta de telefone (débito) e não de um crédito.*

71. *Todas as demais entradas constantes nos extratos bancários de 01/01/2004 a 31/12/2004 foram escrituradas corretamente em contrapartida à conta de clientes (conta contábil 1100001) (DOC. 12), que, por sua vez, transita no resultado para determinação da receita operacional. Dessa forma, além da conta estar corretamente escriturada, os valores lançados foram devidamente oferecidos a tributação.*

72. *Assim sendo, em atenção ao princípio da verdade material, os valores dos depósitos/créditos escriturados na conta bancária nº 361832-3 do Banco do Brasil devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento fiscal, sob risco de tributação em duplicidade e enriquecimento sem causa da União”.*

Requer também a exclusão da base de cálculo dos créditos decorrentes de transferências entre contas de titularidade do Impugnante. Assevera que apesar de o agente fiscal ter mencionado a adoção de tal providência, o Impugnante teria constatado que parcela considerável do montante supostamente omitido não caracteriza receita tributável, pois tratar-se-ia de transferências entre contas da própria empresa, devendo, por conseguinte, ser excluída da base de cálculo da exigência fiscal. Assim se pronuncia a Defendente:

*“59. Da simples análise do demonstrativo 'Extratos de créditos não contabilizados' anexo ao 'Termo de Constatação Fiscal' (fls. 344/395), é possível verificar que o agente fiscal manteve diversos lançamentos que se referem a transferências entre contas do próprio Impugnante, conforme se depreende da planilha anexa que destaca as rubricas que não se referem a crédito proveniente de terceiros (DOC. 10)”.*

No entendimento da contribuinte, o Fiscal teria obtido as informações sobre a totalidade da movimentação financeira da empresa junto aos bancos e, para cumprir seu dever de exaurimento dos fatos, devido a necessária observância do princípio da verdade material, deveria ter aprofundado a investigação, solicitando as informações sobre a titularidade das contas que teriam originado as transferências de valores.

Questiona também a falta de dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores referentes aos tributos e juros lançados de ofício, com base no art. 344 do RIR (Decreto nº 3.000/1999), no art. 41 da Lei nº 8.981/1995 e no Parecer Normativo CST nº 174, de 25 de setembro de 1974, que prescrevem a dedutibilidade

dos tributos e contribuições, e dos juros, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência. Transcreve jurisprudência administrativa.

Protesta contra a exigência de multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ, tendo em conta que, conforme comprovantes de arrecadação em anexo (DOC. 08), a Impugnante teria efetuado os recolhimentos do IRPJ por estimativa mensal, tendo em vista sua opção pelo regime de tributação com base no lucro real anual.

Adota a contribuinte o entendimento de que a multa isolada somente seria aplicável no curso do ano-calendário, e não poderia incidir, após o encerramento do exercício, sobre o tributo exigido em lançamento de ofício, por caracterizar *bis in idem* punitivo, contrário aos princípios da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária. Nas palavras da defesa:

*“82. O CARF, entende que, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças:*

*'MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/196 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício'. (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Primeira Turma, Acórdão: CSRF/01-05.875, Relator: Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão: 23/06/2008, grifamos)*

*'[...] MULTA ISOLADA - ANO-BASE - APLICAÇÃO CUMULATIVA COM A MULTA DE OFÍCIO - A multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo mensal estimada, no presente caso, não é passível de cobrança, de vez que já se encontrava encerrado o ano-calendário quando da constatação pela fiscalização do não recolhimento das parcelas mensais estimadas.*

*Ademais, tal multa não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96. Recurso parcialmente provido'. (Primeiro Conselho, Quinta Câmara, Acórdão 105-14670, Relator Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega, Data da Sessão: 15/09/2004, grifamos)''*

Transcreve ementas de várias decisões do Conselho de Contribuintes afastando a duplicidade de incidências da multa de ofício sobre o IRPJ devido no ajuste anual, e da multa isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais, por restar configurada a dupla penalização do mesmo contribuinte sobre um único ilícito, com sanções da mesma natureza, já que ambas estariam relacionadas ao descumprimento de obrigação principal.

Requer assim o cancelamento da exigência da multa isolada.

Protestou, em síntese:

(i) pelo recebimento e processamento da presente impugnação, e pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário;

(ii) pelo reconhecimento da tempestividade da presente impugnação, tornando sem efeito a intimação por edital ocorrida em 15/12/2009, para o fim de considerar que a intimação do Impugnante se deu em 03/02/2010, data em que teve vistas do processo administrativo fiscal;

(iii) o acolhimento das razões apresentadas e a revisão do auto de infração, uma vez que os fatos apurados pela Fiscalização, ao invés de omissão de receita, configuram hipótese de arbitramento do lucro, com o conseqüente recálculo do valor do crédito tributário e a dedução dos valores já recolhidos pelo Impugnante; ou, alternativamente, para que seja considerado como receita omitida apenas aquele correspondente às contas bancárias efetivamente não escrituradas e contabilizados;

(iv) em qualquer caso, a exclusão da base de cálculo do lucro arbitrado ou, na hipótese de acolhimento do pedido alternativo, exclusão da receita supostamente omitida:

a. dos créditos decorrentes de transferências entre contas de titularidade da própria Impugnante;

b. dos créditos/depósitos referentes a conta bancária nº 361832-3 do Banco do Brasil já escriturados e submetidos a tributação;

c. a dedução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, dos valores referentes aos impostos e contribuições e juros lançados de ofício; e

(v) por fim, o cancelamento da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada e impossibilidade de cobrança cumulativa com a multa de ofício.

Às fls. 438/439 consta que a procuradora da contribuinte (instrumentos de procuração e substabelecimento de fls. 435/436) teria tomado vista e solicitado cópia do processo em 03/02/2010.

Às fls. 4471449, consta petição da empresa, protocolizada em 17/12/2009, na qual alega ser inviável e impossível de ser cumprido o prazo concedido para apresentação dos documentos, requerendo a sua dilação para 60 (sessenta) dias, por se tratar de um grande volume de informações e documentos — 2.600 (duas mil e seiscentas) operações financeiras, ocorridas em período já bem distante — ano-calendário de 2004. Aduz ainda que o prazo para que se proceda à microfilmagem dos documentos seria de pelo menos 30 (trinta) dias.

Às fls. 507 foi juntado o original do AR SK 33713870 3 BR, de endereçamento por via postal do termo de intimação fiscal lavrado em 30/11/2009 e anexo, no qual constam as três tentativas de ciência em 03, 04 e 05/12/2009 e, no verso, a assinatura e identificação do recebedor, sem aposição da data de recebimento.

Às fls. 2698, consta despacho da autoridade preparadora, ratificando que a contribuinte teria sido cientificada dos lançamentos em 30/12/2009, quinze dias após a afixação do edital de fls. 433, e que o prazo de impugnação teria expirado em 02/02/2010.

Entretanto, como a contribuinte, em 05/03/2010, apresentou a impugnação de fls. 508/2693, na qual suscita a tempestividade da defesa, o processo teria sido encaminhado para apreciação do órgão julgador.

A 2ª TURMA DA DRJ EM CAMPINAS – SP, em análise à impugnação apresentada, posicionou-se favoravelmente à exoneração completa dos lançamentos, em decorrência de fundamentos que assim foram ementados:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO  
FISCAL*

*Ano-calendário: 2004*

*Edital. Validade.*

*Apenas quando resultar improficuo um dos meios de intimação previstos no processo administrativo fiscal (pessoal, por via postal ou por meio eletrônico) é que o órgão administrativo poderá proceder à intimação por edital.*

*Comprovada a ciência da intimação para prestar esclarecimentos, por via postal, e não tendo sido*

*tentada outra forma de intimação do auto de infração, perde o pressuposto de validade a ciência do lançamento efetuada por edital.*

*Ciência Pessoal. Tempestividade da Impugnação.*

*Considerada cientificada a empresa dos lançamentos, na pessoa de sua procuradora, no ato de vista processual, impõe-se reconhecer a tempestividade da impugnação apresentada.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2004*

*Decadência. Pronunciamento de Ofício.*

*Por força do princípio da moralidade administrativa, a decadência do direito de efetuar o lançamento, configurando hipótese de extinção da obrigação tributária principal formalizada a destempo, deve ser reconhecida de ofício, independentemente de pedido do interessado.*

*Decadência. Lançamento por Homologação. Pagamento de Antecipado. Para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN.*

*Decadência. Multa Isolada. Estimativas.*

*A multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais não se sujeita a lançamento por homologação, porque não se configura juridicamente possível que haja antecipação da apuração e do pagamento da multa isolada, pelo que deve ser aplicada a regra de contagem do prazo decadencial para os lançamentos de ofício. Ainda assim, cumpre reconhecer a decadência se já decorrido o prazo para lançamento.*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2004*

*Omissão de Receitas. Depósitos Bancários de Origem Não Comprovada.*

*Intimação Prévia. Imprescindibilidade.*

*Para a configuração da omissão de receitas, com base na apuração de depósitos bancários de origem não comprovada, é necessário que a pessoa jurídica tenha sido regularmente intimada a comprovar a origem dos recursos depositados.*

*Na ausência de intimação válida, ou com prazo incompatível com a providência requerida, não se pode reconhecer a regularidade da intimação, e conseqüentemente da imputação de omissão de receitas.*

*Impugnação Procedente.*

*Crédito Tributário Exonerado.”*

Como derivação do cancelamento dos autos de infração, foi interposto o presente Recurso de Ofício, a ser por este colegiado julgado.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR, Relator:

O recurso de ofício atende aos pressupostos legais para sua admissão. Dele, portanto, conheço.

Os lançamentos em debate calcaram fundamento, basicamente, na constatação de pretendida omissão de receitas bancárias, aferida mediante análise de informações prestadas pelas instituições financeiras, de um lado, e dos livros e documentos contábil-fiscais da autuada, de outro. O fundamento legal para a lavratura das peças de imposição correspondeu, como não poderia deixar de ser, ao artigo 42, *caput*, da Lei nº 9.430/96, assim vigente:

*‘Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (...)’*

A d. autoridade julgadora recorrente, ao analisar a impugnação apresentada, houve por escorreiço cancelar a totalidade dos lançamentos. Para tanto, arguiu, em suma, que: i) houve decadência, reconhecida de ofício, dos lançamentos em questão, atinentes ao ano-base de 2004, uma vez que os autos infracionais foram validamente cientificados à autuada, exclusivamente, em 03.02.2010; e ii) não se constatou, dos autos, a realização de válida de suficiente intimação prévia do contribuinte, capaz de instá-lo a explanar, documentalmente, em tempo hábil para tanto, a origem dos depósitos bancários apurados.

Houve, então, a interposição do recurso de ofício em trato.

Vejam, primeiramente, a questão da decadência. Todos os depósitos bancários reputados como abarcadores de receitas omitidas se realizaram no curso do ano-calendário de 2004. Para fins de IRPJ e de CSLL, apuradas segundo a sistemática do lucro real anual (cf. DIPJ/05, às fls. 05/74), os fatos geradores se consideram realizados, então, complexivamente, em 31.12.2004. No que atine ao PIS e à COFINS, por outro lado, os fatos impositivos correspondem ao último dia dos meses em que aferidos os depósitos.

O IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS são, como se sabe, tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nesse sentido, estabelece a legislação o dever, para o

contribuinte, de antecipar o pagamento, resolvendo o débito sob condição de ulterior ratificação fazendária.

O prazo decadencial aplicável ao caso, então, é aquele computado segundo os critérios do artigo 150, § 4º, do CTN. Os lançamentos de ofício de eventuais diferenças apuradas devem ser realizados, nesses moldes, dentro de cinco anos contados das datas de aperfeiçoamento dos fatos imponíveis. No caso, tendo em vista que o último átimo de incidência, em cada caso, concretizou-se, no mais tardar, em 31.12.2004, a lavratura dos autos de infração não poderiam ocorrer depois de 31.12.2009 – ou até antes, em relação a alguns dos períodos do PIS e da COFINS.

A despeito disso, *in casu*, a recorrida só veio a tomar válida ciência das peças acusatórias em 03.02.2010, consoante corretamente explicado pelo aresto em xeque:

*“Por outro lado, apesar da invalidade da ciência do lançamento, pelo Edital de Intimação nº 115, afixado em 15/12/2009, é incontroverso que a pessoa jurídica tomou ciência dos lançamentos, em 03/02/2010, quando a sua procuradora teve vista do processo, conforme despacho de fls. 438, impondo-se reconhecer assim a tempestividade da impugnação protocolizada, em 05/03/2010.”*

Parece-nos, então, que, de fato, ficaram decaídos todos os valores exigidos, presentemente versados.

Vale pisar que, segundo a orientação encampada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede da sistemática de Recurso Repetitivo, o prazo decadencial do artigo 105, § 4º, do CTN somente se aplica acaso haja, por parte do sujeito passivo, adiantamentos de pagamento, ainda que parciais, a serem possivelmente homologados. Salvo contrário, mandatória seria a cominação do artigo 173, inciso I, do *Codex*.

In casu, como bem explicado pelo acórdão recorrido, a DIPJ/2005 não enunciou quaisquer valores devidos a título de IRPJ e CSLL – o que levaria a se concluir, eventualmente, pela inexistência de qualquer adiantamento de pecúnia. A despeito disso, o próprio aresto exarado, os bancos de dados da RFB (fls. 2705/2734) evidenciam, para os períodos, recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, devidamente confessados em DCTF.

Situação similar ocorreu com o PIS e a COFINS. No que atine a essas contribuições, no entanto, os recolhimentos e a confissão em DCTF foram acompanhados, sim, de prestação das informações correspondentes na DIPJ/2005.

Remanesce óbvio, portanto, o acerto da decisão infirmada, com a conseguinte necessidade de reconhecimento da decadência de todos os importes lançados. Evidentemente, caducos os principais, igual sorte deve ser atribuída aos consectários cobrados, ainda que isolados.

De mais a mais, no mérito, também improcedentes se mostraram as exigências. Segundo bem explicou o aresto inferior, a presunção de omissão de receitas bancárias só se aperfeiçoa se, depois de regular e validamente intimado o titular da conta corrente ou de depósito, este não lograr, em tempo hábil, justificar documentalmente as causas dos creditamentos.

Ocorre, no entanto, que, compulsando os autos, é possível averiguar que a única intimação formatada nesse sentido foi lavrada em 30.11.2009 (fls. 207/271). Tal notificação, segundo histórico do Aviso de Recebimento – AR SK 33713870 3 BR, não fora entregue, em três oportunidades – 03, 04 e 05 de dezembro de 2009 – em virtude de o serviço postal não ter encontrado pessoa que pudesse recebê-la.

Depois de diligenciar *in loco* e

A fim de cuidarmos mais escorreitamente do caso, dividamos o presente voto em tópicos.

*(1) Da decadência parcial dos lançamentos*

Inicialmente, antes de adentrarmos ao mérito do presente feito, entendo necessário considerar a preliminar de decadência suscitada pela recorrente.

Consoante se explicou, os autos de infração em estudo tocam a cobranças de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS atinentes aos período compreendido entre o 4º trimestre de 2003 e o 4º trimestre de 2005. Ditas peças de acusação, no entanto, vieram a ser formalizadas somente em 15 de outubro de 2009.

Os tributos em apreço estão adstritos, em princípio, à sistemática do lançamento por homologação. Embora guardemos entendimento um pouco diferente, curvamos à orientação prevalente nos Tribunais Superiores, para os quais a atividade a ser homologada pelo Fisco, antes de qualquer coisa, é a antecipação do pagamento do tributo, devidamente declarado.

Nesse sentido, na esteira do que vem julgando este Conselho – e em consonância com a exegese do Superior Tribunal de Justiça – imperioso reconhecer, para fins de decadência, que a contagem do prazo quinquenal pertinente deverá ser regida pelo artigo 150, § 4º, do CTN, sempre que o tributo lançado por homologação tenha sido objeto de pagamento antecipado parcial. Face reversa, o critério do artigo 173, inciso I, do *Codex* se aplicará aos casos em que não houver quantia antecipada a ser homologada, ou acaso constatadas circunstâncias que denotem prática de fraude, dolo ou simulação.

No presente caso, a natureza do trabalho impositivo evidencia que houve, sim, indicação de recolhimentos antecipados, ainda que insuficientes. As cifras ora exigidas, afinal, foram obtidas mediante cotejamento do quanto declarado, lado um, e do quanto apurado a partir do estudo das notas fiscais de serviços emitidas pela recorrente, lado outro.

Outrossim, segundo melhor se aclarará adiante, também não há indícios de comportamento doloso, fraudulento ou simulatório, a ensejar a cominação mandatária do artigo 173, inciso I, do CTN.

Não há dúvidas, portanto, de que o prazo quinquenal de caducidade deve ser computado, aqui, a partir da data de ocorrência dos fatos geradores.

Para o PIS e para a COFINS, o período de apuração é, conhecidamente, mensal. Os acontecimentos impositivos se aperfeiçoam, complexivamente, no último dia de cada mês. Logo, tendo em vista a data de constituição dos autos de infração, parece-me cediço estarem decaídos todos os lançamentos atinentes aos meses de outubro de 2003 a setembro de 2004, inclusive.

Por outro lado, para o IRPJ e para a CSLL, o período de apuração eleito é trimestral, característico do regime de apuração pelo lucro presumido. Em tal cenário, devem ser reputadas caducas as exigências concernentes ao 4º trimestre de 2003 e aos 03 (três) primeiros trimestres de 2004.

Pois bem. Afastados os valores decaídos, passemos então, de pronto, à perscrutação da substância dos autos infracionais.

## *(2) Da tributação de valores recebidos para fins de simples repasse a terceiros*

No mérito, a recorrente aduz que parcela substancial dos “rendimentos” por ela aferidos não compõe, de fato, renda exacionável. Nesse sentido, afirma que, lado a lado com a comissão pelos serviços de *marketing* prestados, recebia ela, de seus contratantes, montantes que apenas transitavam pelas suas contas, sem constituírem resultado operacional, destinados a repasse a terceiros, a título de prêmios ou de outras subvenções atreladas à prestação servicial realizada.

O equívoco fazendário, insinua a postulante, teria causa no fato de os importes transferidos também serem acobertados por meio de notas fiscais de serviços. Ao considerar a totalidade destes documentos fiscais, em cotejo com o valor tributável declarado, o Fisco teria feito incidir IRPJ, CSLL, PIS e COFINS a receitas que pertencem a outras pessoas – a quem eram os valores creditados, segundo os ditames emanados dos tomadores dos serviços de *marketing*.

A autoridade recorrida, em seu voto, anuiu, em tese, com a argumentação da recorrente, muito embora tenha apontado, acertadamente, que tais importes não deveriam constar das notas fiscais de serviços, como se preços fossem.

Assim se manifestou o colegiado *a quo*:

*“Das expressas cláusulas contratuais, depreende-se que a autuada EXPERTISE era uma mera intermediária de "premiações", consubstanciadas nos cartões eletrônicos por ela emitidos, mas comandadas nos pedidos de premiação e pagas pelas empresas CONTRATANTES, em favor de pessoas físicas.*

*Na prática, tais valores eram repassados pelas empresas CONTRATANTES à EXPERTISE, com base na notas fiscais de serviços; e creditados, pela EXPERTISE, nos cartões emitidos em favor dos beneficiários, por ordem das CONTRATANTES, dada nos pedidos de premiação.*

*Importa destacar que nos exatos termos do item 3 dos Quadros Resumos dos Contratos, o valor da premiação repassado pelas CONTRATANTES, dão integrava o preço da prestação de serviço da EXPERTISE. Na verdade, o valor total da premiação distribuído era a base de cálculo do preço dos serviços prestados pela EXPERTISE, e assim sendo, **não deveria constar das notas fiscais de serviços, apesar das expressas disposições contratuais orientarem nesse sentido (Cláusula 3, b).***

*(...)*

*Relevante assinalar que, apesar do objeto social definido no contrato de prestação de serviços acima apreciado ["condução de marketing de incentivo"], pelas demais cláusulas contratuais, verifica-se que, de fato, o serviço da EXPERTISE se restringia à emissão dos cartões eletrônicos e à viabilização de sua utilização no mercado.*

*Reconhece-se, assim, no que tange aos valores creditados nos cartões magnéticos, que a atuação da EXPERTISE era completamente limitada às ordens emitidas pelas empresas CONTRATANTES, quanto aos beneficiários, aos valores e às datas de creditamento.*

*Nesse contexto, não se pode reconhecer que os valores pagos pelas CONTRATANTES tivessem como real destinatária a EXPERTISE, que contratualmente não tinha qualquer gestão sobre os recursos. Os reais beneficiários eram os destinatários finais dos recursos. Da mesma forma, a EXPERTISE não efetuava qualquer pagamento aos beneficiários, mesmo porque não tinha com eles qualquer vínculo, mas apenas repassava valores demandados e supridos pelos reais tomadores de seus serviços.*

*Conclui-se a partir dos contratos firmados que as CONTRATANTES tinham a responsabilidade não apenas de estabelecer os critérios de premiação e de fornecer discriminação completa dos beneficiários e dos prêmios à CONTRATADA (empresa denominada de "marketing de incentivo"), mas também de proceder ao repasse dos valores dos prêmios e ao pagamento dos serviços prestados pela contratada (emissão dos cartões magnéticos e sua colocação no mercado). Fica mais que evidente que o pagamento dos prêmios faz-se por conta e ordem das tomadoras dos serviços, e não poderia ser de outra forma, haja vista que os prêmios remuneram justamente o incremento de suas atividades.*

*Desta forma, verificando-se que, nos termos dos contratos firmados, a EXPERTISE nada mais fez do que proceder a pagamentos indiretos, por conta e ordem das tomadoras de seus serviços, não caberia a imputação de omissão de receitas sobre os valores meramente repassados das empresas contratantes para os beneficiários por ela designados."*

Sem prejuízo disso, o aresto guerreado entendeu que tais circunstâncias não demandariam reprimenda ao labor impositivo, uma vez que este, pretensamente, já deixara de considerar as notas fiscais marcadas com rubricas relativas a simples intermediações de pagamentos de premiações. Teriam sido tributados, com isso, apenas os valores resultantes da prestação dos serviços inerentes ao objeto social da recorrente.

Por essas razões, creio que o trabalho lançador encontra-se adequado e devam ser mantidos os lançamentos debatidos, porquanto incontroversamente corretos. Nego, portanto, provimento ao recurso voluntário nesta parte.

### *(3) Da insidiosa qualificação da multa de ofício*

O labor lançador, sob o pretexto de que a recorrente adotara reiterada e abrangente prática de omissão de receitas, houve por bem qualificar a multa de ofício impingida, elevando-a à taxa de 150% (cento e cinquenta por cento).

Acontece, contudo, que a simples verificação de omissão de rendimentos, ainda que contumaz e substancial, não é condição suficiente para a majoração da penalidade. Deve haver, para tal mister, provas robustas de que o contribuinte agiu com intuito de sonegação, de fraude ou de conluio. Há, noutras palavras, necessidade de que a materialidade delitativa seja comprovada, de forma cabal e inquestionável, sob pena de não se poder elevar a percentagem da sanção pecuniária.

O que ora se pugna está sedimentado há muito tempo nesse Conselho. Tanto é assim que vige, por ora, a Súmula CARF nº 25, *in verbis*:

*“SÚMULA Nº 25 do CARF: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”*

Ausente provas outras do desiderato fraudulento, não há como se aduzir a prática de infração autorizadora da qualificação da multa punitiva.

Não se pode alegar, no mais, exatamente por este motivo, que haja elementos fáticos capazes de deslocar o critério de cômputo decadencial, passando-o para o artigo 173, inciso I, do CTN. Com isso, fecha-se o arco expositivo iniciado alhures, objeto do subitem (1) do voto.

Isto posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para fins de: a) reconhecer a decadência dos lançamentos atinentes a fatos geradores anteriores ao quarto trimestre de 2004, exclusive; e b) reduzir a multa de ofício aplicada, até o importe de 75% (setenta e cinco por cento).

Sala das Sessões, em 02 de fevereiro de 2012

*(assinado digitalmente)*

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR

Relator

*(assinado digitalmente)*

VALMAR FONSECA DE MENEZES

Presidente

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A exigência aqui veiculada foi formalizada em 15/10/2009, tendo por objeto créditos tributários devidos a título de IRPJ e CSLL, do 4º trimestre de 2003 ao 4º trimestre de 2005, e, relativamente à Contribuição ao PIS e à COFINS, entre os períodos de apuração de outubro de 2003 e dezembro de 2005.

Na medida em que caracterizado o evidente intuito de fraude na falta de recolhimento dos tributos aqui lançados, e uma vez confirmada esta acusação no presente julgamento, resta afastada a pretendida aplicação do art. 150, §4º do CTN:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

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

Ainda que, nas circunstâncias aqui tratadas, haja pagamento parcial do débito, a apuração da contribuinte não é homologada com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, de modo que resta ao Fisco, para formalizar o lançamento, o prazo estabelecido no art. 173 do CTN:

*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.***



*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).*

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. (negrejou-se)

O referido julgado é comumente utilizado para evidenciar que o fato de o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos. Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal Superior.

De fato, o relatório daquele julgado expressa que em debate estava o lançamento formalizado em 26/03/2001, de valores devidos em 01/01/92 e 01/01/95. Por sua vez, a autarquia previdenciária, além de invocar o art. 45 da Lei nº 8.212/91, pretendeu que o prazo para constituição do crédito tributário tivesse início após a homologação do lançamento, momento que reputava ser *o primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado*.

Em resposta a esta arguição, o Ministro Relator Luiz Fux assim se posicionou:

*Outrossim, impende assinalar que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, ineludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, 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).*

Já no presente caso, *primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* também significa *primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible*, pois somente quando o fato imponible se perfaz é possível formalizar o lançamento. Determinante, portanto, é a definição do que se entende por *exercício*.

E, neste ponto, o entendimento majoritário desta Turma de Julgamento é no sentido de interpretar *exercício* como um conceito extraído do Direito Financeiro, correspondente ao ano civil, consoante dispõe a Lei nº 4.320/64:

*Do Exercício Financeiro*

*Art. 34. O exercício financeiro coincidirá com o ano civil.*

*Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:*

*I - as receitas nêle arrecadadas;*

*II - as despesas nêle legalmente empenhadas. (grifos não dispostos no original)*

Aliás, esta mesma interpretação é encontrada nos arts. 9º e 104 do CTN, bem como no art. 150, III, "a" e "b", da Constituição Federal:

*Código Tributário Nacional (CTN)*

*Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*[...]*

*II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;*

*[...]*

*Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:*

*I - que instituem ou majoram tais impostos;*

*II - que definem novas hipóteses de incidência;*

*III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.*

*Constituição Federal*

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*[...]*

*III - cobrar tributos:*

*a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;*

*b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (negrejou-se)*

Aplicando esta interpretação ao caso concreto, relativamente ao IRPJ e a CSLL devidos no 4º trimestre de 2003, bem como à Contribuição ao PIS e a COFINS devidos em dezembro de 2003, na medida em que tais períodos, encerrados em 31/12/2003, somente eram passíveis de lançamento no ano civil de 2004, o primeiro dia do ano civil seguinte é 01/01/2005, o que permite a constituição de crédito tributário pelo Fisco até 31/12/2009, e revela que o lançamento formalizado em 15/10/2009 poderia alcançá-los validamente, assim como os períodos de apuração subseqüentes.

Com base nestes fundamentos, o presente voto expressa o entendimento majoritário desta Turma Julgadora no sentido de ACOLHER PARCIALMENTE a arguição de decadência, relativamente, apenas, à Contribuição ao PIS e à COFINS devidos em outubro e novembro de 2003.

EDELI PEREIRA BESSA – Conselheira