



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-7
Processo nº : 16327000095/2004-51
Recurso nº : 142.182
Matéria : CSLL E OUTROS – EX.: 1999
Recorrente : PHARMACIA BRASIL LTDA
Recorrida : 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I
Sessão de : 13 DE ABRIL DE 2005
Acórdão nº : 107-08.043

PAF - DECADÊNCIA – CONTRIBUIÇÕES – CTN, ART. 150, PAR. 4º.
– APLICAÇÃO – Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada,
proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade
social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito
aplicável, por força do que dispõe o art. 146, III, b da Constituição
Federal, aplica-se as regras do CTN em detrimento das dispostas na
Lei Ordinária 8.212/91. Interpretação mitigada do disposto na Portaria
MF 103/02, isto em face do disposto na Lei 9.784/99 que manda o
juiz, na solução da lide, atuar conforme a lei e o Direito. Portanto,
deve-se reconhecer, a favor da recorrente, a decadência do direito da
Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

CSLL – ARBITRAMENTO DE LUCROS – MODALIDADE DE
TRIBUTAÇÃO – Tratando-se o arbitramento de lucros de uma das
modalidades possíveis de tributação, a sua aplicação, por definição,
não constitui sanção a ato ilícito.

LANÇAMENTO – APLICAÇÃO DOS FUNDAMENTOS DE
MOTIVAÇÃO DO ARBITRAMENTO – MULTA QUALIFICADA –
IMPROCEDÊNCIA – A imposição de multa qualificada no lançamento
pressupõe a acusação de fato que, considerado em si mesmo, seja
revelador de conduta tipificável como evidente intuito de fraude, não se
prestando como tal infrações reveladoras de hipóteses de arbitramento
de lucros, como no caso dos autos sucedeu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto
por PHARMÁCIA BRASIL LTDA

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do
relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros
Marcos Vinicius Neder de Lima (Relator), Albertina Silva Santos de Lima e Nilton Pêss,
em segunda votação, nos termos do art. 23, parágrafo único do RICC e, em primeira
votação, o Conselheiro Luiz Martins Valero reconhecia a decadência apenas em
relação ao Pis e IRPJ. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael
Martins.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


NATANAEL MARTINS
REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 1 0 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, HUGO CORREIA SOTERO e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente o Conselheiro OCTAVIO CAMPOS FISCHER.



Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043
Recurso nº : 142.182
Recorrente : PHARMACIA BRASIL LTDA

RELATÓRIO

Trata o presente processo de exigência PIS, COFINS, CSL em decorrência de exigência de IRPJ relativo ao ano-base de 1998 (processo 163327.000029/2004-81).

Em razão de arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida para apuração do lucro na exigência de IRPJ, foi exigida pela fiscalização, em decorrência, as contribuições sociais PIS, COFINS e CSL em que se identificou insuficiência na determinação da base de cálculo desses tributos .

A autuação e a impugnação apresentada pelo sujeito passivo no processo principal, cujas infrações deram origem a esse processo, foram detalhadamente descritas na decisão recorrida que, de forma resumida, transcrevo para melhor compreensão deste processo:

“No Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 1241/1251, o autuante descreveu os fatos apurados no curso do procedimento fiscal, discorrendo acerca das infrações tributárias cometidas pelo fiscalizado. (...)

“1. O contribuinte não apresentou o LRI – Livro Registro de Inventário para o ano-base de 1997, alegando a não localização do mesmo, conforme fiscalização encerrada do ano-base de 1997, e reiterado pelas respostas ao Termo de Intimação nº 8 e resposta de 12/11/03, à intimação para apresentação dos talonários fiscais, cf. fls.. O LRI é obrigatório (inciso I do art. 260 do RIR/99), sendo sua guarda obrigatória, devendo, de seu extravio, ser dada divulgação e feita comunicação ao órgão competente do Registro de Comércio, além de ser remetida cópia de tal comunicação ao órgão competente da Secretaria da Receita Federal (caput e § 1o do art. 264 do RIR/99). Nada disso foi observado pelo contribuinte. Tal fato justifica o agravamento da multa prevista no inciso II do art. 957, ao amparo do inciso I do art. 959, tudo do RIR/99. Tipifica também crime contra a ordem tributária, por infração ao inciso I do art. 1º da Lei nº 8.137/90;”

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

“4. entregou o contribuinte, em 02/03/03, planilha de movimentação do estoque para o ano de 1998, em resposta ao Termo de Intimação nº 7, de 13/11/02. Pelo Termo de Intimação nº 8, de 02/06/03, foi o contribuinte intimado a esclarecer diversas divergências encontradas na movimentação do estoque (cf. fls.). Refez o contribuinte seus demonstrativos, apresentando a planilha “Movimentação Estoque Atual” – por escrito e em meio magnético - nela constando, por produto e em quantidades físicas – o estoque em 31/12/97, o total de cada umas das diferentes movimentações, e o saldo em 31/12/98. Afora os saldos de estoque em 31/12/98 serem falsos, conforme veremos abaixo, a análise da planilha entregue em meio magnético (disquete) revela ter sido o saldo em 31/12/97 apurado por “conta de chegada”, ou seja, partiu o contribuinte dos saldos consignados em seus Livros Registro de Inventário em 31/12/98, para, com base nas movimentações apresentadas – também falsas, conforme item abaixo - chegar ao hipotético saldo de 31/12/97. Ressalte-se que cada informação de saldos de estoque do contribuinte é diferente da anterior: em resposta ao Termo de Intimação nº 5 o contribuinte apresentou os saldos de estoque em 31 de dezembro de 1996, 1997 e 1998. A prestação de informações falsas ao fisco federal, de forma reiterada, revela evidente intuito doloso, a justificar a exasperação da multa prevista no inciso II do art. 957, ao amparo do inciso I do art. 959, tudo do RIR/99. Tipifica também crime contra a ordem tributária, por infração ao inciso I do art. 1º da Lei nº 8.137/90;”

“5. apresentou o contribuinte, em meio magnético, relação das Notas Fiscais emitidas durante o ano de 1998, conforme mencionado no item “3”, acima. A análise das informações prestadas referentes às Notas Fiscais de Séries 3 e 4, do estabelecimento 2, em confronto com as próprias Notas Fiscais, revela ter o contribuinte prestado informações falsas para todas as Notas Fiscais. O valor unitário, a quantidade e o valor total da NF, conforme informado pelo contribuinte, estava de acordo com o constante da NF, mas o código do produto e a descrição do mesmo era outro. Da Série 3, analisou esta fiscalização as Notas Fiscais de números 2.240 (de 08/12/98) a 2.261 (de 30/12/98), sendo que, destas, apenas um dos vinte produtos constantes da NF 2.260 e um dos três produtos constantes da NF 2.261 correspondia à informação prestada pelo contribuinte. Da Série 4, foram analisadas as Notas Fiscais de números 579 (de 19/01/98) a 864, de 22/12/98, sendo que menos de 20, dos mais de 700 produtos consignados nas referidas Notas Fiscais, correspondiam à informação prestada pelo contribuinte. Mais uma vez, prestou o contribuinte informações falsas ao fisco federal, com o manifesto intuito de dificultar a ação fiscal, infringindo os diplomas legais mencionados em “4”, acima, e o disposto no inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/90.”

8. No tópico “Da escrituração do Livro Registro de Inventário”, o autuante destaca que o contribuinte não observa as normas de escrituração contábil e fiscal, em especial o disposto no caput do art. 261 do RIR/99. Saliencia o auditor-fiscal que se tornou desnecessária a análise do movimento de estoque de todos os produtos. Aqueles analisados já seriam suficientes para caracterizar as práticas contábeis adotadas. Seguem abaixo as irregularidades relatadas pelo responsável pelo feito, in verbis:



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

"1. a planilha "Movimentação do Estoque – 1998/saldos do LRI – em quantidade", em anexo, foi preparada por esta fiscalização com base nos saldos – em quantidades – consignados nos LRI de cada uma das filiais do contribuinte. Nela estão assinalados produtos cujos saldos apresentam-se absolutamente idênticos de um mês para o outro, dobram de valor em junho, e voltam a ter o saldo de maio em julho. A mera constatação do fato revela o desprezo do contribuinte para com o cumprimento de suas obrigações fiscais;"

"2. o contribuinte declaradamente deduz do estoque as saídas consignadas como "consignação", apesar da rubrica específica para tal. Ou seja: se as saídas por "consignação" são, efetivamente, vendas, devem ser oferecidas à tributação;"

"3. ressalta-se que, ainda que apenas incorreta a informação prestada (impossível saber) pelo contribuinte, esta fiscalização adotou o mesmo critério (o deduzir tais consignações das vendas) nas planilhas de movimentação do estoque de cada produto abaixo, apenas para efeitos de melhor visualizar as diferenças encontradas em estoque (além desta);"

"4. os saldos consignados sob a rubrica "3os – ben." (terceiros – beneficiamento), nas filiais 01 e 02, referem-se a estoques existentes (ou, supostamente existentes) na empresa Rhodia Farma (atual Aventis Pharma), dado que era esta a única a industrializar e armazenar os produtos da Pharmacia. Entretanto, as saídas para armazenagem informadas pelo contribuinte não encontram contra-partida nas rubricas específicas de estoque, seja com os códigos de produto constante das Notas Fiscais examinadas, conforme confronto entre as planilhas "Movimentação do Estoque – 1998 / saldos do LRI – em quantidade" e a planilha "saídas mensais por produto / por natureza de saída";

"5. foi a Aventis diligenciada para a comprovação das informações prestadas pelo contribuinte sob ação fiscal. Conforme informação prestada pela Aventis – cópia em anexo – a mesma não registrava no estoque os produtos importados acabados da Pharmacia que recebia para armazenagem. Ou seja, impossível obter, ainda que de terceiros, a confirmação dos efetivos saldos em estoque;"

9. A seguir, o autuante passa a descrever pormenorizadamente (por produto) cada uma das irregularidades apuradas no curso do procedimento fiscal, no que tange ao registro dos estoques. No que toca aos produtos elencados, as irregularidades se referem à transferência de produtos que o fiscalizado não possuía em estoque, à falta de dedução do estoque de produtos transferidos a outro estabelecimento, ao registro em estoque de produtos importados que apenas posteriormente foram desembaraçados, à incorreta escrituração de produtos em estabelecimento outro que não aquele ao qual determinada mercadoria foi transferida e ao fato de ter apurado estoque de produto em 31/12/98 maior que o consignado nos livros do fiscalizado. O detalhamento e a quantificação de cada uma das irregularidades são apresentados no Termo de Constatação e Verificação Fiscal.



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

10. No tópico "Da emissão de Notas Fiscais" o auditor-fiscal preceitua que o contribuinte emite Notas Fiscais ideologicamente falsas, além de não observar normas contábeis e fiscais de emissão e registro. Além disso, consigna que a inserção de elementos inexatos em documentos exigidos pela legislação fiscal, além de ensejar a desclassificação da escrita, caracteriza fraude à administração tributária, conforme art. 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/90. No aludido tópico, o autuante aponta, em relação aos talonários de notas fiscais das séries 3 e 4 da filial 2, diferenças entre o total de notas emitidas e o total de formulários (fl.1283).

11. Em face das irregularidades acima descritas, o responsável pelo feito lavrou o auto de infração ora combatido, tendo desconsiderado a escrita do contribuinte e arbitrado seu lucro, com fundamento nos artigos 530, incisos I e II, do RIR/99, além de ter imposto a multa prevista no art. 957, inciso II, do RIR/99, majorada com fundamento no art. 959, inciso I, do RIR/99.

12. Cientificado da autuação em 29/12/2003, nos termos do art. 23, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, o contribuinte se insurgiu contra a exigência fiscal, apresentando impugnação de fls. 1309/1329, protocolizada em 28/01/2004, cujo teor a seguir se resume:

12.1. que é empresa idônea e produtiva, gozando de ilibada reputação internacional no meio em que atua, não sendo crível que pudesse se lançar em tal procedimento irregular, criando uma contingência tão absurda;

12.2. que esteve submetida à fiscalização por um longo período, tendo diligentemente cumprido todas as solicitações de documentos e informações que foram possíveis;

12.3. que em meio à sua vultosa atividade comercial, é natural, e até mesmo esperado, que determinadas informações e documentos relativos à sua escrita fiscal contenham imprecisões. Tal fato, que é uma contingência inata da atividade empresarial, não pode ser utilizado arbitrariamente pela fiscalização, como suporte para infundadas alegações de falsificação ou intencional procrastinação da atividade fiscalizatória;

12.4. que da própria listagem das supostas infrações cometidas conclui-se que as eventuais imprecisões em sua escrita se encontram em patamar perfeitamente razoável, dado o enorme volume de mercadorias comercializadas;

12.5. que a fiscalização, sem levar em consideração as informações prestadas e os documentos colocados à sua disposição, através dos quais é perfeitamente possível apurar o lucro real, procedeu à desclassificação da escrita fiscal e ao conseqüente arbitramento do lucro;

12.6. que o arbitramento elaborado pela fiscalização se pautou no art. 532 do RIR/99, o qual determina que o lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, será aferido aplicando-se o percentual de 8%, acrescido de 20%. Todavia, como



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

a escrita foi considerada imprestável pela fiscalização, conclui-se, forçosamente, que a apuração da receita bruta seria, no caso, impossível;

12.7. que a fiscalização imputa vícios às despesas e receitas reconhecidas, o que justificaria a desconsideração de toda a escrita. Assim, o arbitramento do lucro não se poderia operar com base na receita bruta conhecida, hipótese que somente seria admitida caso os vícios imputados pela fiscalização alcançassem tão-somente as despesas, e não as receitas;

12.8. que se os vícios na documentação fiscal e nas informações prestadas atingem a gravidade atribuída pela fiscalização, é de se entender que aplicar-se-ia ao caso a hipótese do art. 535 do RIR/99, qual seja, a de arbitramento do lucro quando não conhecida a receita bruta;

12.9. que assim, a capitulação legal contida no auto de infração não possui relação com a suposta infração, razão pela qual o auto de infração padece de nulidade, sendo inválido o lançamento e o respectivo crédito relativo ao IRPJ;

12.10. que caso as supostas infrações fossem procedentes, aplicar-se-ia ao caso o art. 535 do RIR/99, e não o art. 532. Assim, restaria infringido o art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972, razão pela qual o auto de infração é nulo. Ademais, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes indica que o erro na capitulação legal dos fatos enseja a nulidade do auto de infração;

12.11. que as eventuais imprecisões encontradas na escrita são apenas erros formais, encontrando-se dentro de patamar de razoabilidade e não justificando a medida extrema e radical que é o arbitramento do lucro;

12.12. que considerando que o livro Diário se encontra em perfeita ordem, contendo todas as informações e requisitos exigidos por lei, conclui-se que as eventuais imprecisões existentes nos demais documentos não tornam imprestável sua escrita (são citadas ementas de julgados do Conselho de Contribuintes e do TRF da 1ª Região);

12.13. que sendo possível a apuração da base de cálculo do imposto na forma adotada, não é cabível o arbitramento do lucro. A existência de inexatidão em determinados documentos não é suficiente para que se proceda ao arbitramento do lucro, uma vez que não foi comprovada a imprestabilidade do livro Diário para a determinação do lucro real;

12.14. que desde que seja possível a apuração do lucro real, a falta do Livro Registro de Inventário não enseja a desconsideração da escrita fiscal e o arbitramento do lucro, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

12.15. que considerando que todos os termos de intimação foram respondidos e nunca houve nem restou perfeitamente caracterizada a recusa ao atendimento ou à prestação de esclarecimentos, o agravamento da multa de ofício



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

não pode prosperar (houve elaboração de planilha das datas de eventos ocorridos no curso do procedimento fiscal – fls. 1321/1322);

12.16. que como se pode depreender dos autos, tantos nos termos de intimação lavrados, quanto nas respectivas respostas, jamais deixou de responder às intimações, mesmo quando solicitou prorrogação de prazo, e sempre disponibilizou todas as informações necessárias, de modo que resta clara a inaplicabilidade do agravamento da multa;

12.17. que consoante o art. 19 da Lei nº 3.470/58, com as alterações promovidas pelo art. 71 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, na impossibilidade material do cumprimento de alguma exigência feita pela fiscalização através de termo de intimação, fica afastada a aplicabilidade da multa de ofício;

12.18. que conforme amplamente informado à fiscalização, durante o ano de 1997 houve a implementação de um novo sistema de controle contábil, razão pela qual há que se considerar a natural existência de um período de adaptação, em que existiam sistemas incompatíveis. Assim, para que as informações fossem prestadas de forma uniforme, mostrava-se necessário que os lançamentos fossem refeitos e conferidos manualmente, o que demandava tempo;

12.19. que agindo de boa-fé e com o intuito de colaborar com a fiscalização, prestou todas as informações no formato que era possível, disponibilizando todos os seus livros e documentos in loco, e solicitando novo prazo para atender à solicitação. Assim, se deixou de cumprir alguma intimação, o que se admite apenas para fins de argumentação, só procedeu assim porque o cumprimento de tal intimação era materialmente impossível, o que afasta a aplicação do agravamento da multa de ofício;

12.20. que por mais grave que seja o ilícito praticado, o que não é o caso, não se justifica a fixação de uma penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração, sendo inadmissível que o valor da multa imposta por suposta infração represente mais do que a totalidade do valor do tributo exigido;

12.21. que a multa não pode ser elevada a ponto de implicar confisco, o que é vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição Federal;

12.22. que não resta dúvida quanto ao descabimento do agravamento da multa de ofício, posto que: a) os termos de intimação foram todos respondidos e nunca houve, nem restou caracterizada, a recusa em atender aos termos ou em prestar esclarecimentos; b) jamais deixou de responder às intimações, mesmo quando solicitou prorrogação de prazo, e sempre disponibilizou todas as informações necessárias à fiscalização; c) se deixou de cumprir alguma intimação, o que se admite apenas para fins de argumentação, assim procedeu porque o cumprimento de tal intimação era materialmente impossível; d) é incabível a fixação de uma penalidade



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

que exproprie o sujeito passivo de seu patrimônio de forma desproporcional à suposta infração, pois tal caracterizaria confisco, o que é vedado pela Constituição Federal;

12.23. que no que se refere aos juros de mora, a jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários.

13. Apesar do autuante consignar no Termo de Constatação e Verificação Fiscal que estaria elaborando Representação Fiscal para Fins Penais, ressalte-se que até o momento do julgamento deste auto de infração, o respectivo processo administrativo não foi encaminhado a esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento para apensação, em o cumprimento ao art. 3o, § 3o, da Portaria SRF nº 2.752/2001.

A Delegacia de Julgamento - São Paulo I, em 20 de maio de 2004, no processo principal de IRPJ, manteve integralmente a exigência por entender legítimo o arbitramento do lucro diante das inconsistências na escrituração fiscal da contribuinte e por entender haver sido provada a existência de fraude fiscal. Os argumentos estão assim resumidos:

"(...) a fiscalização apontou inúmeros elementos que nos conduzem à ostensiva conclusão de que o sujeito passivo adulterou os dados do Livro de Registro de Inventário. E é bom que se diga que o recorrente não contradisse diretamente as imputações realizadas pela autoridade fazendária, no que diz respeito ao Livro de Registro de Inventário. Cingiu-se tão-somente a caracterizar as irregularidades apontadas como erros formais, que se encontram dentro de um patamar de razoabilidade.

15. Todavia, a ocorrência de meros erros formais não é a conclusão que se infere ao analisar as peças acostadas aos autos e as imputações realizadas pela fiscalização.

16. Uma primeira constatação que evidencia o intuito fraudulento do sujeito passivo, no que diz respeito à adulteração dos dados apresentados à autoridade fiscal, é denunciada no item 4 do tópico "II – A – Do intuito doloso" do Termo de Constatação e Verificação Fiscal (fl. 1244/1245). O sujeito passivo, ao apresentar os dados à fiscalização, apresentou planilha em meio magnético em que o estoque em 31/12/1997 foi verdadeiramente calculado com base em fórmula revelada pelo autuante à fl. 1284 (tal fórmula, pelo que se depreende, foi apurada pela fiscalização ao examinar o conteúdo da célula do saldo em 31/12/1997 da planilha eletrônica). A fórmula demonstra a intenção do contribuinte de se utilizar de ardis para apresentar dados maquiados à fiscalização. Outrossim, tal tentativa se mostrou frustrada, seja pelo fato do auditor-fiscal ter, de maneira sagaz, apurado na planilha eletrônica apresentada pelo próprio fiscalizado o estratagema por ele intentado, seja pelo fato de ter verificado que os saldos utilizados pelo sujeito passivo em 31/12/1998 para apurar os saldos em 31/12/1997 (com a utilização da conta de chegada) também não eram verdadeiros.



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

17. Nas planilhas de fls. 1291/1300, o auditor apontou diversos produtos, cujos saldos se mantiveram constantes de um mês para o outro, com exceção do mês de junho, no qual os saldos foram simplesmente duplicados. Ora, tal procedimento já revela verdadeiro desvalor do contribuinte para com sua escrituração, sem prejuízo de inviabilizar qualquer controle de seus estoques de mercadorias.

18. Ainda em relação à tabela de fls. 1291/1300, verificam-se inconsistências concernentes a vários produtos em estoque consignados pelo contribuinte em seus Livros de Registro de Inventário das filiais 01 e 02, e que foram industrializados e armazenados pela Aventis Pharma (salientando que esta era a única empresa que industrializava e armazenava os produtos do fiscalizado, tal como assevera o autuante).

19. E não só. No Termo de Constatação e Verificação Fiscal, o autuante descreve uma série de irregularidades que revelam, de forma inexorável, total despreço do contribuinte para com a escrituração de seu Livro de Registro de Inventário, bem como com a prestação de informações ao Fisco. (...)

20. Pelo que se depreende da exposição acima, restou plenamente demonstrado o evidente intuito de fraude do contribuinte na elaboração de seus Livros de Registro de Inventário. Os valores neles escriturados apresentam tantas irregularidades e discrepâncias - tais quais as exemplificativamente demonstradas pela fiscalização - que eles não se mostram proveitosos para o fim a que, em tese, visam. As inconsistências nos indigitados livros não consubstanciam meros erros pontuais releváveis. Trata-se, sim, de graves deficiências que eivam tais livros de tão sobrelevantes vícios que os tornam absolutamente inverossímeis para qualquer efeito de comprovação das operações praticadas pelo contribuinte.

(...) 24. De fato, no caso sub examine, as máculas apuradas pelo autuante na escrituração do Livro de Registro de Inventário golpeiam letalmente a apuração e comprovação do lucro real do recorrente.

(...) 26. A apuração do resultado depende, fundamentalmente, do levantamento dos estoques no encerramento do período-base. A desqualificação do Livro de Registro de Inventário impossibilita que a autoridade fiscal averigüe a autenticidade do montante de todo o estoque quando do fechamento do balanço e apuração do lucro real. A imprestabilidade do Livro de Registro de Inventário, desta feita, justifica o abandono da escrituração e o conseqüente arbitramento do lucro.

27. A higidez da escrituração do Livro de Registro de Inventário não constitui questão de somenos relevância, tal como apregoa o recorrente. Tal falha, por si só, legitima o abandono da escrita e o arbitramento do lucro. O item 4.2 do Parecer Normativo CST nº 127/75 já bem adverte:

"4.2 - Regra geral, para os efeitos do I. Renda, a pessoa jurídica que esteja sujeita à tributação com base no lucro real deverá possuir e escriturar o livro de inventário, sob pena de ser tributada com base no lucro arbitrado, pois, sendo o



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

inventário do estoque existente na data do balanço a principal peça na apuração do lucro operacional, sua inexistência, ou inexatidão, fará com que o resultado apresentado não espelhe o real e, portanto, não se presta à determinação do verdadeiro lucro tributável.”

28. Dessarte, caso pretendesse o sujeito passivo ter seu lucro real prestigiado, jamais poderia negligenciar as regras estabelecidas para a manutenção e escrituração do Livro de Registro de Inventário, quanto mais usar de intuito fraudulento para burlá-lo.

29. Os custos apurados pelo sujeito passivo, portanto, mostram-se descrentes, haja vista a impossibilidade de comprovação com a acuidade requerida pela legislação tributária.

31. Ainda que apenas exemplificativa, a situação acima só torna ainda mais patente que as verificações atinentes ao imposto de renda se mostrariam impossíveis, ou as correções a serem empreendidas pela fiscalização dotariam o resultado de incerteza tal, que em homenagem à segurança jurídica, a lei atribuiu ao Fisco o poder-dever de arbitrar o lucro do sujeito passivo.

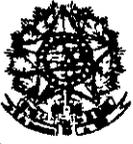
32. Por conseguinte, mesmo que o Livro Diário apresentado pelo contribuinte não apresente vícios formais (os quais, por si só, poderiam obstar o arbitramento, caso não tornasse imprestável o Diário para a comprovação do lucro real), seu conteúdo material não o provê de confiabilidade bastante que autorize a apuração da base imponible com fundamento no lucro real. Seus registros contábeis – notadamente aqueles que influenciam a apuração dos custos - não se mostram cabalmente fidedignos e comprováveis, de maneira a autorizar que o sujeito passivo apure seu resultado pelas regras do lucro real.

33. Pelas razões expendidas, impende concluir que foi correto o arbitramento do lucro imposto pela fiscalização, visto que restaram comprovadas as exigências legais que determinam sua aplicabilidade.

(...) 38. Contudo, o fato de a escrita não se mostrar hábil para a apuração do lucro real, e por conseguinte, impor que a fiscalização arrogue ao contribuinte a tributação com base no lucro arbitrado (conforme prevê o art. 47, inciso II, “b”, da Lei nº 8.981/95), não implica que não se possa utilizar de elementos conhecidos para o cálculo da exação.

39. Calha observar que a lei erige preferência do arbitramento com base na receita bruta conhecida. É o que se depreende do caput do art. 51 da Lei nº 8.981/95:

(...) 40. Desta maneira, sempre que for do conhecimento da autoridade fazendária a receita bruta de contribuinte sujeito ao arbitramento do lucro, não pode este ser calculado com fundamento nos demais critérios estabelecidos pela



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

lei (ativo circulante, capital etc), sob pena de ofensa ao critério de preferência legalmente estatuído.

44. Assim, refuta-se peremptoriamente o argumento do recorrente de que o arbitramento foi incorretamente realizado, visto que sua receita bruta é desconhecida. Esta, na realidade, é conhecida. O arbitramento com base no art. 535 do RIR/99 só pode efetuado quando inexístirem condições que possibilitem o conhecimento da receita bruta por parte da autoridade fiscal. Tal não é o que aqui ocorre, visto que a fiscalização dispunha de tais dados presumidamente verdadeiros, pois extraídos de informações prestadas pelo próprio interessado.

(...) 48. Passo agora à análise da multa de ofício aplicada.

49. Depreende-se do auto de infração que a multa de ofício aplicada se fundou no art. 44, inciso II e § 2º, da Lei nº 9.430/96. Assim, a multa aplicada foi qualificada (150%) e majorada em 50%, perfazendo o percentual de 225%.

(...) 51. Despiciendo se mostra repetir aqui os argumentos que conduziram à formação de minha convicção acerca da ocorrência da circunstância qualificadora da multa (150%). Já os expus acima quando apreciei o arbitramento do lucro imposto pela fiscalização. Vislumbro, na situação ora apreciada, a ocorrência do evidente intuito de fraude, notadamente na forma tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502/64, intuito este que deu azo à regular exasperação da multa.

52. Destarte, cingir-me-ei, a seguir, à majoração de 50% aplicada sobre a multa qualificada.

(...) 2. Em face do exame do dispositivo acima, impõe-se refutar o entendimento sustentado pelo recorrente de que a majoração da multa só se dá no caso de recusa no atendimento à intimação. Tal não é o que prevê o texto legal.

3. A majoração também deve subsistir caso o fiscalizado não adote todas as providências para o bom e célere andamento da ação fiscal. A utilização de prática procrastinatória dá ensejo à majoração da multa de ofício a ser aplicada. Se assim não fosse, eventual fiscalizado, adstringindo-se a solicitar prorrogações infundadas para a apresentação de elementos solicitados pela fiscalização, sujeitar-se-ia tão-somente à multa sem majoração.

(...) 6. Assim, a majoração da multa qualificada se mostrou irrepreensível, não tendo o impugnante colacionado quaisquer fundamentos ou documentos hábeis para infirmar tal exigência.

7. O recorrente também suscita que a multa imposta constitui confisco, ofendendo o art. 150, inciso IV, da Constituição Federal. Releve-se, desde já, que o percentual de multa aplicado encontra respaldo na Lei nº 9.430/96.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

(...) 15. O recorrente também se insurge contra a aplicação dos juros de mora com base na taxa Selic, sob o fundamento de que a referida taxa não foi criada para fins tributários.

16. O art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96 assim preceitua:

(...) 17 Por sua vez, o art. 5º, § 3º, da indigitada lei assim dispõe:

(...)18. Resta evidente, portanto, que há previsão expressa na legislação para a incidência da taxa Selic sobre os créditos tributários não pagos no mês de vencimento.”

Na fase recursal, a contribuinte reitera os argumentos trazidos na inicial e pede a improcedência do lançamento de ofício.

Alega, também, a extinção do direito do fisco exigir as contribuições em razão de ter se operado a decadência por força do artigo 150, § 4º, do CTN. Os fatos geradores desses tributos, a seu ver, teriam ocorrido em 1998 e a ciência do lançamento apenas em 20/01/2004.

A autoridade preparadora informa que foi realizado depósito extrajudicial como garantia e remete o processo para julgamento pelo Conselho de Contribuintes.

É o relatório.



Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

VOTO VENCIDO

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator.

O processo atende aos pressupostos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Examino, inicialmente, a questão preliminar alegada pela recorrente no tocante a inexistência de descrição pormenorizada dos fatos e das infrações na autuação.

Em relação ao auto de infração da CSL, verifico que trata-se de lançamento sobre lucro arbitrado, cujas razões encontram-se exaustivamente identificadas em termo de Constatação e Verificação (fls 03/13) que a contribuinte foi cientificada em 29/12/2003, acostados aos autos pela fiscalização. A infração se encontra, portanto, demonstrada claramente e os fundamentos jurídicos indicados no auto de infração.

Relativamente ao PIS e COFINS, os auditores descreveram os fatos no auto de infração e indicaram a capitulação legal. Remetem no auto à descrição dos fatos feita no Termo de Constatação e Verificação Fiscal de 29/12/03, já acima referido, em que são descritas todas as infrações imputadas a recorrente que levaram a desconsideração dos livros fiscais da autuada e o arbitramento do lucro, e indicam que a insuficiência de base de cálculo foi apurada em razão da divergência entre a receita bruta conhecida e o total declarado pelo contribuinte, como bem afirma a decisão recorrida.

De qualquer forma, verifica-se que a empresa entendeu a acusação tanto que exerceu plenamente seu direito de defesa tanto na primeira, quanto na segunda instância. Não vislumbro, portanto, razão para a nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa como quer a recorrente.



Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

Com relação a decadência do direito de lançar o tributo, verifico que se trata de exigência de contribuições sociais, entendo que o prazo decadencial se encontra regido pelo art. 45 da Lei nº 8.212/91, que prevê o prazo decadencial de dez anos.

Além disso, entendo, como se verá a seguir, que está caracterizada fraude neste processo, o que levaria a aplicação do prazo decadencial do art 173 do CTN, primeiro dia do exercício seguinte ao que se poderia fazer o lançamento e não a data da ocorrência do fato gerador como previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Como o fato gerador dos tributos, apurados em decorrência do arbitramento no processo principal, ocorreu em 31/12/1998, a contagem do prazo decadencial teve início em 01/01/2000.

Assim, mesmo para aqueles que não consideram aplicável o artigo 45 da Lei 8.212, que prevê 10 anos de prazo decadencial, o direito de lançar também não estaria decaído em 20/01/2004. Considerando a forma de contagem do artigo 173 do CTN, não há falar em decadência do direito de lançar no caso objeto de discussão nesse processo.

No que respeita a questão do mérito da exigência, verifica-se que as questões centrais a serem solucionadas por essa Câmara referem-se ao arbitramento do lucro e o agravamento da multa.

Reporto-me nesse sentido as razões de decidir que proferi no processo principal de IRPJ, a saber: "Preliminarmente, a contribuinte requer a nulidade do lançamento em razão de ter sido escolhida a receita bruta da empresa como critério para o arbitramento em desobediência a regra do artigo 535 do RIR/99.

Nesse sentido, não vislumbro nulidade. A informação sobre receita bruta foi fornecida pelo sujeito passivo e aceita como válida pela fiscalização. A adoção de outros critérios para o arbitramento do lucro, como defende a recorrente, só pode



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

aceito quando inexístirem condições que possibilitem o conhecimento da receita bruta por parte da autoridade fiscal. O critério de arbitramento com fundamento na receita de vendas de bens, produtos ou direitos que constituam os objetivos sociais da empresa é o que mais se aproxima da noção de lucro. A desconsideração da escrituração da contribuinte se deveu primordialmente a outros fatos, como, por exemplo, a inexistência de controle de estoques e de custos.

Com relação ao arbitramento do lucro, entendo que a providência se aplica a espécie. Na inexistência de escrituração regular, o Fisco não tem como apurar de forma segura à base de cálculo do imposto (o lucro real). São inúmeras as irregularidades na escrituração fiscal da contribuinte relatadas em detalhe pela fiscalização, a maioria delas não suficientemente refutadas pela contribuinte que alega, em sua defesa, apenas as dificuldades em registrar elevado número de fatos e documentos gerados pela sua atuação comercial e que as eventuais imprecisões encontradas na escrita são apenas erros formais, encontrando-se dentro de patamar de razoabilidade.

Na verdade, a imprestabilidade do Livro de Registro de Inventário, como bem demonstrado pela fiscalização, por si só, justificaria a desconsideração da escrituração e o conseqüente arbitramento do lucro. A ausência de um controle adequado e consistente de estoque refletido no Livro de Registro de Inventário impossibilita a autoridade fiscal comprovar o estoque existente na data do balanço, podendo causar distorções no resultado apresentado pela empresa. Ressalte-se, ainda, o fato de o contribuinte estar sujeito à apuração dos denominados Preços de Transferência torna necessário a determinação de preços parâmetros e sua comparação com os preços praticados. A aferição de tais preços é obtida pela determinação das quantidades e valores envolvidos nas operações, e por conseguinte, dos estoques, o que foi impossibilitado pela baixa confiabilidade dos registros apresentados pelo sujeito passivo.

Assim, mantenho o arbitramento do lucro realizado pela fiscalização.



Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

No que respeita ao agravamento da multa de ofício em face da constatação de fraude, verifico que a fiscalização fundamentou essa acusação nos mesmos fatos e provas que deram ensejo ao arbitramento. Contudo procurou evidenciar que a conduta da empresa de informar sistematicamente valores equivocados ao fisco, seja em seus livros, seja nas Declarações de Importação, seja na descrição dos produtos nas Notas fiscais, seja nas repostas à intimação no curso do procedimento fiscal, demonstrando haver intuito de impedir que fosse identificada a verdade sobre suas operações comerciais e aflorasse a ocorrência do fato gerador e o conseqüente tributo em valor superior ao informado em sua escrita.

Só para evidenciar a conduta da empresa, cito um trecho do relatório fiscal:

“das Notas Fiscais emitidas durante o ano de 1998, conforme mencionado no item “3”, acima. A análise das informações prestadas referentes às Notas Fiscais de Séries 3 e 4, do estabelecimento 2, em confronto com as próprias Notas Fiscais, revela ter o contribuinte **prestado informações falsas para todas as Notas Fiscais**. O valor unitário, a quantidade e o valor total da NF, conforme informado pelo contribuinte, estava de acordo com o constante da NF, **mas o código do produto e a descrição do mesmo era outro**. Da Série 3, analisou esta fiscalização as Notas Fiscais de números 2.240 (de 08/12/98) a 2.261 (de 30/12/98), sendo que, destas, **apenas um dos vinte produtos constantes da NF 2.260 e um dos três produtos constantes da NF 2.261 correspondia à informação prestada pelo contribuinte**. Da Série 4, foram analisadas as Notas Fiscais de números 579 (de 19/01/98) a 864, de 22/12/98, sendo que **menos de 20, dos mais de 700 produtos consignados nas referidas Notas Fiscais, correspondiam à informação prestada pelo contribuinte**. “

Em outra passagem descrita pelo julgador *a quo*, já referida no relatório, fica evidente a intenção de ludibriar a fiscalização, a saber:

“O sujeito passivo, ao apresentar os dados à fiscalização, apresentou planilha em meio magnético em que o **estoque em 31/12/1997 foi verdadeiramente calculado com base em fórmula** revelada pelo autuante à fl. 1284 (tal fórmula, pelo que se depreende, foi apurada pela fiscalização ao examinar o conteúdo da célula do saldo em 31/12/1997 da planilha eletrônica). A fórmula demonstra a intenção do contribuinte de se utilizar de artil para apresentar dados maquiados à fiscalização”.



Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

A própria recorrente reconhece uma série de erros de identificação dos produtos e de peso em suas DIs (ver fls 2434, 2440, 2441, 2442, 2444 dos autos). O volume identificado de informações falsas nos documentos fiscais ao longo dos 2 anos de fiscalização evidenciam uma conduta reiterada que visa não permitir o controle do fisco sobre suas operações. Ainda mais se considerarmos que a empresa está sujeita aos ajustes de preços de transferência estabelecidos pela Lei nº 9.430/96 (ver fls 103), o que significa que suas importações são feitas com terceiros interdependentes.

Oportuna a citação de Ricardo Lobo Torres¹ que assim discorre sobre a fraude:

"A fraude ocorre também posteriormente ao fato gerador e consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior à devida. É crime definido na lei penal (vide p. 294). Não se confunde com a fraude à lei, que é forma de elisão abusiva."

As discrepâncias nas informações apresentadas ao fisco, muitas comprovadamente falsas, a ausência de uma apuração consistente de estoque de produtos, a utilização de "contas de chegar" para encerramentos das contas por ocasião do balanço levaram ao convencimento desse julgador na configuração da fraude.

Ressalte-se que o arbitramento não constitui sanção, muito embora suas conseqüências possam tornar mais gravosos os encargos fiscais. Caracteriza-se, pois, como instrumento que visa a determinar o valor tributável, quando verificadas as hipóteses legais de sua incidência. O fato de os erros na escrita terem ensejado o arbitramento, não ilide a caracterização da fraude e o agravamento da multa.

Certos setores, como é o caso da indústria farmacêutica, apresentam percentuais de lucros em muito superiores ao valor de 9,6% presumido pela sistemática de lucro arbitrado. O arbitramento pode ser desejado em função do lucro efeito e real que empresa apuraria.

¹ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Renovar, Rio de Janeiro, 2001, p. 218



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

Já a postergação no atendimento às intimações, a informação incompleta e toda a falta de colaboração com o trabalho fiscal foram causa da aplicação do agravamento de 50% na multa de ofício, que também serviu de base para o agravamento da penalidade para 150%. Assim, como a mesma conduta que deu ensejo a penalidade mais gravosa, essa penalidade se encontra absorvida. Excluo, portanto, da exigência a majoração de 50% na multa de ofício por desatendimento à intimação.

Quanto as alegações de confisco e da inaplicabilidade de Juros Selic na cálculo do débito, acompanho as bem lançadas razões de decidir da decisão recorrida, que adoto, para rejeitar as alegações da recorrente nesse sentido".

Dado o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para excluir a majoração de 50% da multa de ofício por falta de informação.

Sala das Sessões - DF, em 13 de abril de 2005.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA



Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

VOTO VENCEDOR

Conselheiro - Natanael Martins: Relator Designado

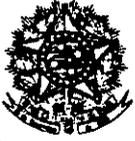
Em que pese o brilho com que o relator conduziu o seu r.voto, na questão da aplicação da multa qualificada e, conseqüentemente, da aplicação ou não do instituto da decadência, com a devida vênia, ousou discordar.

Com efeito, no tocante à manutenção da multa qualificada, disse o relator originário:

“No que respeita ao agravamento da multa de ofício em face da constatação de fraude, verifico que a fiscalização fundamentou essa acusação nos mesmos fatos e provas que deram ensejo ao arbitramento. Contudo procurou evidenciar que a conduta da empresa de informar sistematicamente valores equivocados ao fisco, seja em seus livros, seja nas Declarações de Importação, seja na descrição dos produtos nas Notas fiscais, seja nas repostas à intimação no curso do procedimento fiscal, demonstrando haver intuito de impedir que fosse identificada a verdade sobre suas operações comerciais e aflorasse a ocorrência do fato gerador e o conseqüente tributo em valor superior ao informado em sua escrita.

Só para evidenciar a conduta da empresa, cito um trecho do relatório fiscal:

“das Notas Fiscais emitidas durante o ano de 1998, conforme mencionado no item “3”, acima. A análise das informações prestadas referentes às Notas Fiscais de Séries 3 e 4, do estabelecimento 2, em confronto com as próprias Notas Fiscais, revela ter o contribuinte prestado informações falsas para todas as Notas Fiscais. O valor unitário, a quantidade e o valor total da NF, conforme informado pelo contribuinte, estava de acordo com o constante da NF, mas o código do produto e a descrição do mesmo era outro. Da Série 3, analisou esta fiscalização as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

Notas Fiscais de números 2.240 (de 08/12/98) a 2.261 (de 30/12/98), sendo que, destas, apenas um dos vinte produtos constantes da NF 2.260 e um dos três produtos constantes da NF 2.261 correspondia à informação prestada pelo contribuinte. Da Série 4, foram analisadas as Notas Fiscais de números 579 (de 19/01/98) a 864, de 22/12/98, sendo que menos de 20, dos mais de 700 produtos consignados nas referidas Notas Fiscais, correspondiam à informação prestada pelo contribuinte. “

Em outra passagem descrita pelo julgador *a quo*, já referida no relatório, fica evidente a intenção de ludibriar a fiscalização, a saber:

“O sujeito passivo, ao apresentar os dados à fiscalização, apresentou planilha em meio magnético em que o estoque em 31/12/1997 foi verdadeiramente calculado com base em fórmula revelada pelo autuante à fl. 1284 (tal fórmula, pelo que se depreende, foi apurada pela fiscalização ao examinar o conteúdo da célula do saldo em 31/12/1997 da planilha eletrônica). A fórmula demonstra a intenção do contribuinte de se utilizar de ardil para apresentar dados maquiados à fiscalização”.

A própria recorrente reconhece uma série de erros de identificação dos produtos e de peso em suas DIs (ver fls 2434, 2440, 2441, 2442, 2444 dos autos). O volume de informações falsas nos documentos fiscais ao longo dos 2 anos de fiscalização evidenciam uma conduta reiterada que visa não permitir o controle do fisco sobre suas operações. Ainda mais se considerarmos que a empresa está sujeita aos ajustes de preços de transferência estabelecidos pela Lei nº 9.430/96 (ver fls 103), o que significa que suas importações são feitas com terceiros interdependentes.

Já em relação à decadência, o relator originário - seja porque, em razão da multa qualificada, negou aplicação ao art. 150, § 4º do CTN, seja porque, à matéria, entendeu aplicável a Lei da Seguridade Social -, negou a sua ocorrência.

Pois bem, relativamente à aplicação da multa qualificada, no caso dos autos, não vejo como esta possa ser mantida. É que, os fatos historiados pela fiscalização e adotados pelo relator originário justamente como razão de manutenção da multa agravada, são fatos que, na letra lei, são os que justificariam o arbitramento do lucro, quais sejam: (i) imprestabilidade de sua escrita; e (ii) recusa na devida prestação de informações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

Vale dizer, a causa que teria motivado o arbitramento não poderia ter servido de base para qualificação da multa no lançamento que pressupõe, para a sua devida aplicação, a ocorrência de evidente intuito de fraude, caracterizado em face de ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, cujo núcleo da materialidade deveria estar tipificado em ação do contribuinte tendente a suprimir tributos.

Ora, as condutas tipificadas pela fiscalização, como visto, se prestam, como de fato se prestaram, para desqualificação da escrita do contribuinte e, conseqüentemente, arbitramento de seus lucros, uma das modalidades possíveis de tributação que, como é cediço, considerada em si mesmo, não constitui sanção a ato ilícito.

Na verdade, se a fiscalização tinha em mente que a recorrente, com suas escusas, fornecimento de informações falsas ou equivocadas e, sobretudo, fornecimento de livros e documentos imprestáveis, poderia estar evitando a verificação de efetivas fraudes que teria praticado em face do FISCO, deveria ter aprofundado os seus trabalhos de sorte a obter, em acusação autônoma, fato que, isoladamente considerado, pudesse ser tipificado como revelador de evidente intuito de fraude, aí sim justificador da multa qualificada, a par da manutenção do arbitramento de seus lucros.

É o que sucede, por exemplo, quando o FISCO, a par do arbitramento de lucros efetivado em razão da imprestabilidade da escrita, revela, de forma inquestionável, a figura de omissão de receitas por desvio premeditado engendrado pelo contribuinte, como sucedeu no julgamento que proferi no Acórdão 107-08.102, cuja ementa foi a seguinte:

IRPJ – LUCRO ARBITRADO - A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, que não mantiver escrituração na forma das leis comerciais, ou se recusar de apresentá-la à autoridade fiscal, poderá ter seu lucro arbitrado.



Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

MULTA QUALIFICADA - Se as provas carreadas aos autos pelo Fisco, evidenciam a intenção dolosa de evitar a ocorrência do fato gerador, pela prática reiterada de desviar receitas da tributação, cabe a aplicação da multa qualificada.

Assim, no caso concreto, não vejo como manter-se a multa qualificada. E, justamente por isso, pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, entendo que a decadência do direito da Fazenda Pública constituir os lançamentos efetivamente se operou.

É que, como em várias oportunidades neste Colegiado já decidi, em matéria de decadência, também às contribuições a norma aplicável é o CTN, lei complementar em matéria tributária, de que fala a Constituição.

Com efeito, para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, ar. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2.



Processo
Acórdão nº

: 16327.000095/2004-51

: 107-08.043

corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária:

d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)."

Depreende-se da classificação tributária erigida pelo Ministro Carlos Veloso e acima reproduzida que as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária. E tal posicionamento do Pretório Excelso, como dito, não é isolado, o que se atesta pela transcrição de importantes manifestações do irretocável Ministro Moreira Alves, escolhidas dentre tantas outras manifestações dos Ministros daquela Corte:

"Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente." (RE nº 146.733/SP; j. 29.06.1992)

"Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos." (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal; j. 1º.12.1993)

Desse modo, afigura-se incontestemente a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra contribuição social. Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes consequência de suma importância ao deslinde da



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar.

Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:

“(...) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149).”

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

“A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal.

O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (caput), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo.

Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no caput do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita não de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF.”



Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

“Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).

Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º.”

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.

Dita o referido artigo 146, III, da Constituição Federal que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (...) (grifos nossos)

No Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, alçada à categoria de lei complementar quando da sua recepção pelo ordenamento vigente -, a decadência

Y



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

do direito do Fisco de constituir o crédito tributário está prevista, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no artigo 150, § 4º, e, para os demais tributos, no artigo 173, I.

Tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, como de fato se trata, aplica-se à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dita que se operará a decadência em cinco anos “(...) a contar da ocorrência do fato gerador (...)”.

Destarte, sendo certo que o lançamento ora recorrido deu-se em 19/12/2002 e que seu intuito era a constituição de crédito atinente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida nos anos-calendário de 1992, 1993, 1994 e 1995, bem como se aplicando a regra contida no parágrafo 4º do artigo 150 da Lei Complementar mencionada; há de se concluir que o lançamento está decaído desde 31/12/2000.

E nem se alegue que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 referir-se-ia a regra específica de decadência aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, haja vista que, como visto à exaustão, determina a Constituição Federal que a decadência em matéria tributária deve ser tratada por lei complementar. Ou seja, sendo inegável a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está ela, pois, sujeita ao mencionado mandamento constitucional devidamente regulamentado no Código Tributário Nacional.

Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de consequência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

“A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando ‘contra legem’, pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum” (RSTJ 26/384)

Ora, não se está a tratar aqui tão-somente da aplicação da Lei nº 8.212/91, mas também do Direito, haja vista que, repisando regra comezinha do direito processual, ao julgador cabe aplicar a Lei e o Direito.

Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

“O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem.

Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao “tempo histórico” que está vivendo.



Processo
Acórdão nº

: 16327.000095/2004-51

: 107-08.043

O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.

.....

Para chegar a uma “interpretação concreta”, Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...).” (“A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli”, in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 38, p. 75).

Alias, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que **“nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito”** (art. 2º., par. Único, inciso I).

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a “consciência” do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado,



Processo : 16327.000095/2004-51

Acórdão nº : 107-08.043

momento considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não se há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às contribuições sociais, conforme interpretação pacífica engendrada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Remetendo-se novamente a atenção à supra transcrita lição de Miguel Reale, frise-se que *“o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica”*. É, portanto, lançando-se mão dessa mediação hermenêutica, e de nada mais, que se aplica ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ao invés do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, privilegiando-se a plenitude do ordenamento jurídico.

Noutro giro e se mais não bastasse, não se pode negar que precedentes jurisprudenciais declaratórios da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 também devem ser sopesados na verificação da aplicação da lei ao caso concreto, a exemplo do acórdão oriundo do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

“Arguição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

É inconstitucional p caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.”

(TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo : 16327.000095/2004-51
Acórdão nº : 107-08.043

Nesse sentido, se o julgador possui em mãos instrumentos cujo manejo possibilita a aplicação ao caso concreto de norma harmônica com o ordenamento jurídico, pode e deve fazê-lo. Não se há de esperar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade apontada via declaração efetuada pelo controle difuso, cuja extensão de efeitos a todos os contribuintes reclamaria a edição de Súmula do Senado Federal, ato de discricionariedade indiscutível.

Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário, devem os julgadores, por força dos princípios emergentes na Lei já citada Lei 9.784/99, aplicar o direito cabível à espécie. É justamente em face dessa realidade contextual que se deve tomar a referida Portaria MF 103/02 como veiculadora de regras não exaustivas de competência.

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivados de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão judicante não somente pode como deve aplicá-los.

Em face de todo o exposto, proponho a exclusão da multa qualificada e, conseqüentemente, em face da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, pelo provimento do recurso em face da ocorrência da decadência.

É como voto.

Sala das Sessões -DF, em 13 de abril de 2005.


NATANAEL MARTINS