



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

**Processo nº** 19515.002492/2007-81  
**Recurso nº** 168.644 Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-00.214 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de setembro de 2009  
**Matéria** IRPJ E OUTROS  
**Recorrente** GSV SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA.  
**Recorrida** 3ª TURMA / DRJ SÃO PAULO-I / SP

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

Exercício: 2003, 2004

**NULIDADE DO LANÇAMENTO. DESCUMPRIMENTO DO ART. 142 DO CTN. INOCORRÊNCIA.**

Eventuais erros na apuração da matéria tributável e na aplicação da penalidade, se existentes, devem ser tratados como mérito, e não são causa de nulidade dos lançamentos.

**ESCRITA CONTÁBIL REFEITA APÓS O LANÇAMENTO. DESCABIMENTO.**

Não cabe o refazimento da escrita contábil, após o lançamento, para incluir receitas e despesas não originalmente contabilizadas. Não se há de invalidar o lançamento por eventos que decorreram de culpa exclusiva da autuada.

**DETERMINAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL - APROVEITAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS NÃO CONTABILIZADAS** - Incabível a dedução de custos e despesas do valor da omissão de receitas apurada pela fiscalização, quando a autuada não demonstra a vinculação desses gastos com a receita omitida, nem tampouco que eles já não teriam sido aproveitados na apuração do resultado do exercício.

**MULTA QUALIFICADA. PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO CONHECIDA.**

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal.

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.**

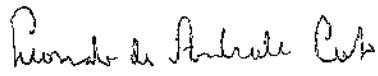
A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para promover o lançamento de impostos e contribuições

sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 173, I, do CTN.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Rogério Garcia Peres (Suplente Convocado), que dava provimento parcial para reduzir a multa de ofício ao percentual de 75% e o Conselheiro Valmir Sandri que, além de votar pela redução da multa, acolheu a decadência para o PIS e a Cofins em relação aos fatos geradores ocorridos até agosto de 2002, inclusive, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Fez sustentação oral pela Recorrente o Dr. Evandro Blumer - OAB-SP nº 247.659.

  
LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente

  
WALDIR VEIGA ROCHA - Relator

EDITADO EM:

15 MAR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, Rogério Garcia Peres, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

GSV SEGURANÇA E VIGILÂNCIA LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 16-16.147, de 23/01/2008, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo - I / SP, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de autos de infração, lavrados em 20/09/2007, para constituição de créditos tributários do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ – fl. 783) e reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL – fl. 813), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS – fl. 794) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS, fl. 805), por fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 2002 e 2003. O total da exação alcança R\$ 36.599.862,87, aí incluídos multa de ofício de 150% e juros moratórios, conforme discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 03). A ciência do contribuinte se deu pessoalmente, em 27/09/2007.

No Termo de Constatação Fiscal (fls. 775/779) consta o que foi apurado pelo Fisco, assim sintetizado pelo diligente relator do processo em primeira instância:

- Intimada a justificar e comprovar a origem dos créditos bancários, a empresa apresentou planilhas de fls. 125/137 e 155/225, informando que estes eram originários de receita sobre prestação de serviço de segurança e vigilância. Para comprovar, apresentou a segunda via das notas fiscais.
- Tal documentação, em confronto com o Diário, revelou que as notas fiscais relacionadas às fls. 256/258 (relativas a 2002) e 395 (relativas a 2003) não foram contabilizadas e tampouco declaradas nas DIPJ de 2003 e 2004, anos-calendário de 2002 e 2003.
- Quanto às notas fiscais elencadas em fls. 549/572, embora registradas no Diário, foram declaradas na DIPJ/2004 em montante inferior àquele contabilizado.

Ao lançamento foi ainda aplicada a multa qualificada de 150%, de que tratam o inciso I c/c § 1º, ambos do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.480/2007.

Cientificada dos lançamentos e com eles inconformada, a interessada apresentou impugnação (fls. 828/856), resumidamente, nos seguintes termos, também conforme consta do relatório do acórdão ora recorrido:

- Em decorrência desta ação fiscal, a autuada deparou-se com inúmeros erros de fato cometidos pelo contabilista antecessor, como deixar de escriturar os custos e despesas incorridos na prestação de seus serviços, o que resultou na apuração incorreta de seu lucro líquido.
- Dessa forma, a empresa viu-se obrigada a providenciar a re-escrituração integral no tocante aos anos-calendário de 2002 e 2003, o que conduziu obtenção de prejuízo no período.



- Dos textos transcritos nos itens 3.4 e 3.5 da impugnação, extrai-se que os equívocos cometidos são de responsabilidade exclusiva do antigo contador, que laborou como prestador de serviços, sendo-lhe preservada a sua autonomia profissional na condução dos trabalhos, o que foi inclusive reconhecido por sentença judicial proferida nos autos do processo trabalhista nº 002245200604202006.
- A incorreta apuração do lucro líquido para formação da base de cálculo do IRPJ e CSLL, em face do fato de não terem sido computados os dispêndios, onerou injustamente a contribuinte.
- Requer-se que seja cancelado o auto de infração e considerada a nova escrituração, que foi refeita em observância aos princípios e normas que regem a Contabilidade.
- É incorreta a aplicação de alíquota de 1,65/% para a contribuição do PIS nos meses compreendidos entre outubro de 2002 a dezembro de 2003, a teor do artigo 8º da Lei 10.637/2002. A alíquota vigente para as empresas do ramo de atividade da impugnante era de 0,65%.
- Conforme já mencionado, a autuada tornou a escriturar todas as operações do período, oportunidade em que contabilizou os dispêndios incorridos. Isto em estrita observância ao princípio da verdade real no processo administrativo tributário federal, onde o que se busca efetivamente é apurar o fato gerador dos tributos federais e o imposto devido, e não o enriquecimento ilícito da União, em detrimento do direito de ampla defesa e do contraditório insculpido na Carta Magna.
- Outra incorreção encontrada no presente feito é a total ausência de apontamento por parte do autuante sobre os recolhimentos de tributos já efetuados.
- Vale destacar que, entre as diversas contas-correntes mantidas pela empresa, operam-se transferências de valores que não poderiam ser consideradas como receita.
- O regime de apuração do IRPJ optado pela autuada é o lucro real, de modo que, independentemente da existência de quaisquer erros, não se pode alterá-lo, posto que a empresa possui todos os documentos dos custos e despesas, as notas fiscais de serviços com retenção do imposto pelas fontes pagadoras, além dos recolhimentos já efetuados pela própria interessada.
- Portanto, configura-se a exigência verdadeiro excesso de cobrança de tributos, por inexistentes ou apurados com base de cálculo majorada, além de não serem considerados o que já fora recolhido pelo contribuinte e por suas fontes pagadoras. Verifica-se, assim, verdadeiro *bis in idem*, o que é vedado no nosso Estado Democrático de Direito.
- Protesta-se por juntada posterior das relações de faturamento, planilhas de cálculo do PIS e COFINS, mapas do IRPJ e CSLL, balancetes mensais, balanço patrimonial e demonstrativos de resultados e livros de registro de prestação de serviços.
- Disponibiliza-se toda a documentação que dá suporte às operações nas dependências da empresa, para que a fiscalização possa conferir todos os lançamentos levados a efeito.
- Protesta-se ainda por todas as provas em direito permitidas, mormente periciais, documentais e orais.



Em 23/11/2007, a interessada apresentou petição de fls. 1068/1071, solicitando a juntada de documentos (Anexo III, volumes 1 a 10).

A 3ª Turma da DRJ em São Paulo - I / SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 16-16.147, de 23/01/2008 (fls. 1078/1089), considerou parcialmente procedente o lançamento, com a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2002, 2003*

*PROVA ORAL. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. PERÍCIA. PEDIDO GENÉRICO.*

*Nos termos do Decreto 70.235/1972, não há previsão para apresentação de prova oral em sede de julgamento de primeira instância e os pedidos de perícia sem indicação de perito e quesitos são considerados como não formulados.*

*RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO CONTADOR. PESSOAL E NÃO EXCLUSIVA.*

*A responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Por conseguinte, ainda que seja imputada a responsabilidade pessoal ao contador, remanesce ileso o dever jurídico do contribuinte de responder pelos tributos devidos.*

*RETIFICAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO. ERRO DE FATO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.*

*Eventuais retificações da escrituração contábil e fiscal devem ser adequadamente justificadas. Inadmissível nova escrituração sem qualquer respaldo documental, elaborada com o objetivo de eximir-se dos efeitos tributários.*

*TRIBUTAÇÃO DECORRENTE.*

*Aplica-se aos lançamentos de PIS, COFINS e CSLL o que foi decidido em relação ao lançamento matriz, por serem fundamentados nos mesmos elementos de comprovação.*

*PIS. SERVIÇOS DE SEGURANÇA E VIGILÂNCIA. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA.*

*Aos períodos de 31/12/2002 a 31/12/2003 deve ser aplicada a alíquota de 0,65%, porquanto o artigo 8º da Lei 10.637/2002 assevera que as pessoas jurídicas cuja atividade seja segurança para estabelecimentos financeiros e serviços de vigilância e de transporte de valores permanecem sujeitas às normas da legislação dessa contribuição vigentes anteriormente a esta lei.*



Ciente da decisão de primeira instância em 20/06/2008, conforme Aviso de Reccebimento à fl. 1100, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 18/07/2008 conforme carimbo de recepção à folha 1101.

No recurso interposto (fls. 1103/1130), alega preliminarmente os pontos que se seguem:

Os lançamento seriam nulos por descumprimento do art. 142 do Código Tributário Nacional. Tal teria ocorrido, sustenta a recorrente, porque a matéria tributável teria sido erroneamente apurada pelo Fisco, tributando receita e não a renda e, ainda, teria aplicado penalidade não compatível com os fatos e infrações supostamente apuradas.

Haveria também nulidade nos lançamentos em decorrência da “ausência de busca da verdade material”. Neste tópico, a recorrente reitera as alegações trazidas na impugnação acerca da existência de inúmeros erros cometidos pelo profissional contabilista à época. Ao constatar esses erros, informa que providenciou o refazimento de toda a contabilidade de 2002 e 2003 e colocou essa documentação à disposição da Autoridade Fiscal.

No entanto, a Autoridade Julgadora em primeira instância teria desconsiderado o esforço da contribuinte sem nem ao menos determinar a realização de uma diligência para constatar a veracidade do alegado e das provas juntadas aos autos.

Como matérias prejudiciais de mérito, traz alegações acerca da qualificação da multa e da decadência.

Sustenta que a multa de ofício qualificada não é aplicável em seu caso por dois motivos: (i) por ser insustentável a qualificação da penalidade por presunção de fraude, quando amparada em simples apuração de omissão de receitas (menciona súmula nº 14 do 1º Conselho de Contribuintes); e (ii) por não ter sido devidamente caracterizado o dolo específico da recorrente.

Alega que os tributos que lhe são exigidos estariam sujeitos ao lançamento por homologação, de que trata o art. 150, § 4º, do CTN. Assim, diante da ciência dos lançamentos ocorrida em 27/09/2007, sustenta que, para o PIS e a COFINS, a decadência teria atingido os fatos geradores ocorridos mensalmente até agosto/2002.

No mérito, seus argumentos se concentram em alegado erro na determinação da base de cálculo. Entre os erros cometidos pelo “contabilista anterior”, estaria a falta de contabilização dos custos e despesas incorridos na prestação de serviços durante todo o período (anos-calendário 2002 e 2003). Assim, o Auditor-Fiscal autuante teria sido induzido a erro, procedendo a um lançamento muito maior do que preconiza a lei, sem descontar nenhum centavo dos vultosos custos/despesas operacionais da recorrente. O lançamento teria incidido, então, puramente sobre as receitas, e não sobre o lucro. O resultado tributável somente poderia ser alcançado a partir da colação dos custos e despesas, em confrontação com as receitas auferidas.

À fl. 1125 assim se manifesta:

Do mesmo modo que parametrizou os valores a crédito, presumindo aparecimento de receitas omitidas, deveria ter parametrizado os registros a débito, onde se inserem os custos e as despesas, em estrita observância ao regime de tributação sobre o lucro real, a que está vinculada a Recorrente.



Quer dizer, se, mesmo não contabilizados, os valores a crédito foram tidos como “receitas”, por que não a aplicação do mesmo procedimento em relação aos lançamentos a débito, refletidores dos “custos e despesas”? Afinal, que critério é esse de se aceitar valores, não registrados, como omissão de receita e não se observar o mesmo tratamento nos valores relativos às despesas? A simples soma dos valores lançados a débito nos extratos ora juntados, comprovaria e definiria os custos e despesas.

Como comprovação de suas afirmações, diz que juntou aos autos a planilha de apuração mensal do período de fevereiro de 2002 e julho de 2003, *“por meio da qual ocorre a abertura da conta receita e da conta despesa, de modo a evidenciar a contrapartida de seus valores, demonstrando o vínculo existente entre as receitas auferidas e seus custos/despesas incorridos...”*. Esses documentos não foram localizados nos autos.

Conclui reiterando o pedido de nulidade por erro material na determinação da base de cálculo ou, ainda, com pedido de diligência para análise e conferência da contabilidade e escrita fiscal juntada em cópias nestes autos, adequando-se, com isso, o valor tributável em questão.

Em 29/06/2009, este Relator recebeu o Memorando nº 251/2009, da DERAT/SPO/DICAT/EQCOB, encaminhando documentos recebidos do contribuinte para juntada ao processo. Trata-se, principalmente, de planilha na qual o contribuinte busca demonstrar mensalmente os resultados obtidos no ano-calendário 2003, juntamente com cópias de documentos de receitas (notas fiscais emitidas) e despesas diversas, tudo do mês de julho/2003.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Alega a recorrente a nulidade dos lançamentos por descumprimento do art. 142 do Código Tributário Nacional. Tal teria ocorrido, sustenta a recorrente, porque a matéria tributável teria sido erroneamente apurada pelo Fisco, tributando receita e não a renda e, ainda, teria aplicado penalidade não compatível com os fatos e infrações supostamente apuradas.

Não vislumbro a alegada nulidade. A forma de tributação escolhida pela contribuinte foi o lucro real anual, nos dois anos-calendário objeto de fiscalização, e assim foi feito o lançamento. Tendo sido constatadas omissões de receitas, o fisco corretamente adicionou as receitas omitidas ao resultado apurado pela própria interessada e informado à Administração Tributária em sua DIPJ. Eventuais incorreções, se existentes, serão apreciadas como mérito, e não seriam causa de nulidade, em qualquer hipótese. O mesmo ocorre quanto às penalidades: sua base legal e os motivos de sua aplicação foram adequadamente expostos, tendo o contribuinte a oportunidade de delas se defender, se assim o desejasse, sem qualquer cerceamento ao seu direito à ampla defesa.



Haveria também nulidade nos lançamentos em decorrência da “ausência de busca da verdade material”. Neste tópico, a recorrente reitera as alegações trazidas na impugnação acerca da existência de inúmeros erros cometidos pelo profissional contabilista à época. Ao constatar esses erros, informa que providenciou o refazimento de toda a contabilidade de 2002 e 2003 e colocou essa documentação à disposição da Autoridade Fiscal.

Compulsando os autos, constato que a ação fiscalizadora teve início em 18/04/2006 (fl. 04), com a intimação para apresentação de livros e extratos bancários. Em 06/07/2006 (fl. 105, ciência em 13/07/2006) foi lavrado termo de reintimação para apresentação dos mesmos livros e documentos. Em 09/01/2007 (fl. 107) e em 07/03/2007 (fl. 138) houve intimação para esclarecimentos e comprovação de depósitos bancários em contas-correntes. A partir de 26/03/2007 (fls. 125, 155, 176, 187) o contribuinte passou a responder a essas intimações, apresentando demonstrativos e outros documentos, inclusive notas fiscais, mediante os quais identificou parte significativa dos depósitos bancários questionados pelo Fisco como originados de receitas auferidas. Essas respostas, deve-se ressaltar, vieram assinadas pelo Sr. Celso Martins da Silva, Gerente Geral da então fiscalizada, e não por um “profissional contabilista”.

Tenho que, no mínimo a partir dessa data (26/03/2007), se é que não anteriormente, o contribuinte já teria sido alertado sobre as irregularidades em sua escrita fiscal. Se identificou receitas auferidas e não oferecidas à tributação, por certo também teria condições de identificar a ocorrência de custos e despesas não escrituradas e, em assim sendo, comunicar esses fatos à fiscalização e pedir prazo para reorganizar sua escrita contábil/fiscal. Mas não encontro nos autos qualquer documento nesse sentido.

A fiscalização prosseguiu com os trabalhos de auditoria fiscal, os quais foram concluídos com as autuações em 27/09/2007 (fl. 783). De se observar, por relevante, que, ao contrário do que afirma a recorrente, não tratou o lançamento de tributação de receitas, puramente, sem qualquer confrontação com custos e despesas. Ao contrário, os custos e despesas que constam das DIPJs foram considerados<sup>1</sup> e não tinha o Fisco maneira de identificar outros custos/despesas não contabilizados. Esse ônus caberia à interessada.

A busca da verdade material é, de fato, um princípio que deve nortear todo o processo administrativo fiscal. Mas não deve servir de escudo para que um contribuinte que se revelou, na melhor das hipóteses, descuidado de suas obrigações de escriturar e declarar corretamente seu resultado tributável venha, após o lançamento, buscar invalidá-lo por conta de fatos que decorreram de sua exclusiva culpa. Admitir o refazimento completo da contabilidade de dois anos, após o lançamento, equivaleria a reabrir fiscalização já encerrada para verificação de tudo que deveria ter sido apresentado em tempo hábil. Ainda pior, significaria reconhecer que o lançamento seria condicional, o que tem sido reiteradamente refutado pelos extintos Conselhos de Contribuintes e por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Quanto às alegações acerca da qualificação da multa, cabe observar que a recorrente traz, em sede de recurso, contestação em relação a matérias que não foram objeto de impugnação. Assim, a teor do que dispõe o artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.532, de 1997, a matéria que não tenha sido expressamente contestada, considerar-se-á não impugnada, tornando-se preclusa. Decorre daí que, não tendo sido objeto de impugnação, carece competência à autoridade de segunda instância para dela tomar conhecimento em sede de recurso voluntário.

<sup>1</sup> AC 2002 – o contribuinte apropriou custos de R\$ 5.040.032,17 (linha 06A/18, fl. 10 e fl. 08) e despesas operacionais de R\$ 4.024.323,68 (linha 06A/31, fl. 10 e fl. 09).

AC 2003 – o contribuinte apropriou custos de R\$ 5.040.032,17 (linha 06A/18, fl. 56 e fl. 54) e despesas operacionais de R\$ 3.254.118,19 (linha 06A/31, fl. 56 e fl. 55).



No que toca à alegação de decadência, a recorrente argumenta que os tributos que lhe são exigidos estariam sujeitos ao lançamento por homologação, de que trata o art. 150, § 4º, do CTN. Assim, diante da ciência dos lançamentos ocorrida em 27/09/2007, sustenta que, para o PIS e a COFINS, a decadência teria atingido os fatos geradores ocorridos mensalmente até agosto/2002. Por se tratar de matéria de ordem pública, a decadência pode e deve ser apreciada a qualquer momento, até mesmo independentemente de provocação da parte. Passo, assim, a fazê-lo.

Entendo que a regra geral para a decadência é a estabelecida pelo artigo 173, inciso I, 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;*

*[...]*

Por outro lado, ao tratar das modalidades de lançamento, o mesmo Código estabelece regras específicas para o lançamento por homologação, em seu artigo 150, § 4º:

*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.*

*[...]*

*§ 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.*

Quanto aos tributos exigidos no presente processo, entendo submeterem-se ao lançamento por homologação, como, de resto, é o caso da grande maioria dos tributos em nosso sistema tributário.

O critério aplicável para se distinguir se um lançamento é por homologação ou de ofício deve ser a própria sistemática de apuração do tributo. A regra do inciso I do art. 173 é aplicável aos tributos para os quais o lançamento deve preceder o pagamento. O exemplo clássico é o do IPTU, em que a Autoridade Tributária apura o valor devido, lança o tributo e notifica o sujeito passivo. Apenas então ocorre o pagamento. Se, por hipótese, o contribuinte se antecipa ao lançamento, calcula por sua conta o montante devido e faz o recolhimento antes mesmo de ser notificado, isto ocorre não por obrigação, mas por mera liberalidade, e o mecanismo previsto para apuração do tributo não se altera. O lançamento não deixa de ser de ofício, e não há também mudança no termo inicial para contagem do prazo decadencial.

O mesmo raciocínio se aplica aos tributos para os quais a lei estabelece para o sujeito passivo que apure o valor devido e antecipe o pagamento, sem prévio exame da

Autoridade Administrativa. É essa sistemática, a atividade exercida pelo contribuinte, que faz com que o lançamento seja por homologação, e não a mera presença ou ausência de pagamento.

Entendem alguns que, na ausência de pagamento, o dispositivo aplicável seria o inciso I do art. 173. Da mesma forma, se o pagamento fosse insuficiente. A única hipótese restante, na qual se aplicariam as disposições do art. 150, § 4º, seria a de pagamento integral, mas aí não se cogitaria de contagem de prazo decadencial para o lançamento, visto que a obrigação tributária estaria extinta. Pelo anteriormente exposto, não sigo essa linha de pensamento.

O motivo que vislumbro para que seja deslocado o termo inicial para a contagem do prazo decadencial da data da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN) é outro: a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nessas situações, retorna-se à regra geral do art. 173, I.

No caso concreto, o Fisco considerou presente o dolo, pelo que promoveu a qualificação da multa, aplicando-a no percentual de 150%. Isso, em face das circunstâncias assim descritas no Termo de Constatação Fiscal (fls. 776/777):

1.4- Ao examinarmos o livro "diário" No. 10, relativo aos registros do ano calendário de 2003, observamos que na folha 193 foi contabilizado o valor de R\$ 28.616.147,14 como "*Prestação de Serviço – Transf. para encerramento de balanço*" – conta No. 4101002001 (fls. 168) e, no "*Demonstrativo de Resultado – Encerramento em 31 de dezembro de 2003*", registrado no mesmo livro na folha 196, forjou o valor de R\$ 8.220.266,49, como sendo "*Receitas c/ Vendas de Serviços*" (fls. 172).

As folhas 168 e 172, acima referidas, são do Livro Diário nº 10, reproduzidas por cópias, respectivamente, às fls. 768 e 772 deste processo. Observe-se que o contribuinte se deu ao requinte de retificar seu balanço patrimonial, anteriormente registrado, mediante ofício protocolizado no 4º Registro de Títulos e Documentos e Civil da Pessoa Jurídica (fl. 770), de tal forma a fazer figurar o valor indevidamente reduzido da receita com a prestação de serviços.

Além disto, o Fisco reporta a constatação de receitas não contabilizadas em todos os meses do ano-calendário 2002, no montante de R\$ 7.839.755,18 (fl. 775), em contraposição a receitas declaradas de R\$ 9.627.568,61 (fl. 10); e de receitas não contabilizadas ou não declaradas (R\$ 2.664.783,96 + 20.397.157,94) igualmente em todos os meses do ano-calendário 2003, totalizando R\$ 23.061.938,90, em contraposição a receitas declaradas de R\$ 9.627.568,61 (fl. 56).

O conjunto probatório reunido pelo Fisco afasta, a meu ver, qualquer possibilidade de erro ou engano escusável, revelando-se claramente o intuito doloso de ocultar dos olhos da Autoridade Fazendária a ocorrência do fato gerador tributário, o que justifica a aplicação das regras previstas no art. 173, I, do CTN.

Consumando-se os fatos geradores do IRPJ e da CSLL no último dia de cada ano-calendário (31/12/2002 e 31/12/2003), e tendo o lançamento ocorrido em 27/09/2007, constato que não foram alcançados pela decadência, qualquer que seja o critério utilizado para a contagem do prazo. Quanto ao PIS e à COFINS, cuja apuração é mensal, para os meses de janeiro a novembro/2002, o lançamento poderia ser efetuado ainda no curso do ano-calendário 2002, pelo que o primeiro dia do exercício seguinte a esse exercício é o dia 01/01/2003, marco inicial para contagem do prazo decadencial, de acordo com o art. 173, I, do CTN. O prazo

qüinqüenal se extingue, portanto, em 31/12/2007, e constato que os lançamentos efetuados em 27/09/2007 também não foram atingidos pela decadência.

No mérito, observo que a recorrente não questiona os valores das receitas tidas pelo Fisco como omitidas, e que retorna a seus argumentos acerca do alegado erro na determinação da base de cálculo. Seu pleito é pela admissão, nos autos, da contabilidade por ela refeita com a inclusão dos custos e despesas que, afirma, não teriam sido levados em conta. Pelos motivos já declinados anteriormente neste voto, entendo que esse pedido é inadmissível. Descabe a pretensão de refazer a contabilidade após o lançamento tributário e não se há de cogitar a determinação de diligência para examinar todos os alegados custos e despesas ao longo de dois anos, reabrindo, na prática, fiscalização já encerrada. Além do que significaria beneficiar o contribuinte por fatos a que deu causa por sua exclusiva culpa.

Sobre a alegação de que, da mesma forma que “parametrizou” valores a crédito de suas contas-correntes, presumindo o aparecimento de receitas omitidas, o Fisco poderia tê-lo feito com os valores a débito, onde se inserem os custos e despesas, cabe observar que o lançamento não foi feito por presunção legal de omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei nº 9.430/1996), mas sim por prova direta, com base nas notas fiscais apresentadas pela então fiscalizada. Os extratos bancários serviram, tão somente, como ponto de partida para as apurações do Fisco, mas não serviram para embasar o lançamento. Ainda que assim não fosse, por absoluta falta de previsão legal, os lançamentos a débito de contas-correntes são inservíveis, por si sós, para a comprovação de custos e despesas.

Finalmente, quanto aos documentos recebidos para junta aos autos, juntamente com o Memorando nº 251/2009, da DERAT/SPO/DICAT/EQCOB (planilha na qual o contribuinte busca demonstrar mensalmente os resultados obtidos no ano-calendário 2003, juntamente com cópias de documentos de receitas - notas fiscais emitidas - e despesas diversas, tudo do mês de julho/2003), não têm a força que lhes pretende emprestar a recorrente.

A planilha correspondente ao ano-calendário 2003 é um resumo de receitas auferidas e despesas incorridas, em valores absolutamente díspares em relação aos que constavam de sua DIPJ ou mesmo aos da Demonstração do Resultado (fl. 772). Sua validade somente poderia ser aferida mediante a completa fiscalização do exercício e confrontação com livros e documentos fiscais, oportunidade já encerrada. As cópias de notas fiscais emitidas no mês de julho/2003 são aquelas já identificadas durante o procedimento de fiscalização. Quanto aos documentos que, em tese, representariam custos/despesas, além dos motivos já expostos, não vejo como estabelecer sua vinculação com as receitas omitidas, nem que, entre eles, não estariam incluídos os mesmos custos/despesas já apropriados ao resultado do exercício. A jurisprudência invocada pela recorrente, nesse sentido, se volta contra ela.

*DETERMINAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL -  
APROVEITAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS NÃO  
CONTABILIZADAS - Incabível a dedução de custos e despesas  
do valor da omissão de receitas apurada pela fiscalização,  
quando a autuada não demonstra a vinculação desses gastos  
com a receita omitida, nem tampouco que eles já não teriam sido  
aproveitados na apuração do resultado do exercício. (Ac. 108-  
09.559, de 06/03/2008, Rec. 152.279, Relator Cons. Nelson  
Lósso Filho)*



Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade dos lançamentos e decadência, não conhecer da matéria preclusa e, no mais, negar provimento ao recurso voluntário.



WALDIR VEIGA ROCHA - Relator