



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

Processo nº 19515.004754/2003-18
Recurso nº 161.107 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1999
Acórdão nº 105-17.259
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente TECLA TERRAPLENAGEM E CONSTRUÇÕES LTDA
Recorrida 2ª TURMA/ DRJ-SÃO PAULO/SP-I

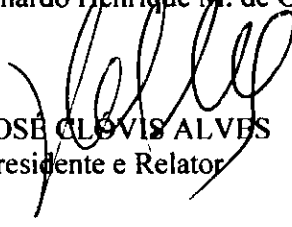
DECADÊNCIA – TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF - A partir de janeiro de 1992, por força do artigo 38 da Lei nº 8.383/91, os tributos administrados pela SRF passaram a ser sujeitos ao lançamento pela modalidade homologação. O início da contagem do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador do tributo, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN.

DECADÊNCIA-CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. STF – SUMULA VINCULANTE Nº 08 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência do crédito tributário.

DECADÊNCIA – TESE DO PAGAMENTO – IMPROPRIEDADE. - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - A atividade exercida pelo contribuinte para dar efetividade ao artigo 150 do CTN, assemelha-se à atividade exercida pela autoridade administrativa prevista no artigo 142 do CTN. - A relação jurídica tributária somente nasce, se o fato previsto na hipótese de incidência prevista na lei ocorrer no mundo fenomênico e for traduzida em linguagem. - Essa tradução em linguagem pode ocorrer por iniciativa do fisco que tendo informação sobre o fato realiza o lançamento ou por iniciativa do contribuinte na hipótese do artigo 150 do CTN. - Essa atividade de apuração tendente à apuração do crédito fica sujeita à verificação por parte da autoridade administrativa por cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. - O pagamento feito sob condição resolutória produz efeito extintivo desde sua efetivação, porém dependente de evento futuro e incerto relativo à homologação do lançamento que se compõe de todos os atos previstos no artigo 142 do CTN. - Da verificação realizada pela autoridade administrativa relativa aos atos realizados pelo contribuinte tendentes à apuração de tributo pode redundar em – homologação se estiver correta – exigência de tributo ou até mesmo reconhecimento da ocorrência de pagamento superior ao que seria devido. - O pagamento do tributo é uma etapa cronologicamente posterior à apuração do tributo e não tem o condão de modificar regra extintiva de direito já iniciada com a ocorrência do fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para RECONHECER a decadência do direito de lançar: IRPJ e CSLL nos trimestres vencidos em março, junho e setembro de 1998 e PIS COFINS até novembro do mesmo ano. Ausente, momentaneamente o Conselheiro Leonardo Henrique M. de Oliveira.


JOSE CLÓVIS ALVES
Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILSON FERNANDES GUIMARÃES, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, MARCOS RODRIGUES DE MELLO, WALDIR VEIGA ROCHA, ALEXANDRE ANTÔNIO ALKMIM TEIXEIRA e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Relatório

TECLA TERRAPLENAGEM E CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ nº 53.552.691/0001-00, inconformada com a decisão contida no acórdão nº 16-9.814 proferido pela 2ª Turma da DRJ em São Paulo SP-I, que por unanimidade de votos decidiu pela procedência dos lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS E COFINS, decorrentes do arbitramento do lucro nos 4 trimestres de 1.998.

Adoto o relatório da DRJ.

DA AUTUAÇÃO

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica), PIS (contribuição para o Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), relativos ao ano-calendário de 1998, cujo crédito tributário perfaz o valor de R\$ 7.557.103,44 (sete milhões, quinhentos e cinquenta e sete mil, cento e três reais e quarenta e quatro centavos).

2 No Termo de Verificação e Constatação consta o seguinte relato dos fatos verificados junto à contribuinte (fls. 99 e 100):

2.1 A empresa, embora intimada e reintimada, não apresentou os Livros Diários e Razão, sujeitando-se, por este motivo, ao arbitramento do lucro, de ofício, nos termos dos arts. 530 e 264, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 (RIR/1999).

2.2 No curso da fiscalização a contribuinte interpôs agravo de instrumento, por meio do processo nº 2003.03.00.044146-5, perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em face da decisão que indeferiu a liminar pleiteada no Mandado de Segurança nº 2003.61.0019741-7, para suspender ato determinador de apresentação de documentos que comprovassem a origem dos recursos depositados em contas correntes da agravante.

2.3 Em 28/07/2003, a Exma. Desembargadora Alda Basto, "...por vislumbrar a presença dos requisitos necessários à concessão da antecipação da tutela ...", deferiu o pleito liminar.

2.4 Em cumprimento à determinação judicial, deu-se continuidade aos trabalhos fiscais, abstendo-se da utilização de todas e quaisquer informações bancárias obtidas administrativamente.



2.5 Diante da não apresentação dos livros de escrituração obrigatória, valeu-se das notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela fiscalizada, no ano-calendário de 1998, para o Consórcio Água Espraiada, as quais compõem o faturamento da empresa, e promoveu os lançamentos de ofício arbitrando o lucro. São os seguintes os valores dos faturamentos, que coincidem com as receitas brutas, e dos lucros arbitrados ao percentual de 38,4%:

	Faturamento mensal	Faturamento trimestral		Lucro arbitrado
Janeiro	15.303.366,98	1º trimestre	16.168.815,69	6.208.825,23
Fevereiro	865.448,71			
Junho	2.806.369,30	2º trimestre	2.806.369,30	1.077.645,81
Agosto	913.569,29	3º trimestre	913.569,29	350.810,61
Outubro	458.199,62	4º trimestre	458.199,62	175.948,65
Total	20.346.953,90			

3 Diante dos fatos relatados, foram constituídos os créditos tributários discriminados abaixo (valores em Reais – R\$):

3.1 IRPJ (fls. 101 a 105):

Imposto	1.929.307,55
Multa de ofício	1.446.980,64
Juros de mora	2.084.817,66
Total	5.461.105,85

Enquadramento legal: art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 27, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

3.2 PIS (fls. 106 a 109):

Contribuição	132.255,18
Multa de ofício	99.191,37
Juros de mora	147.091,66
Total	378.538,21

Enquadramento legal: arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 07, de 1970; arts. 2º, inciso I, 3º, 8º, inciso I, e 9º da Medida Provisória nº 1.212, de 1995 e suas reedições, convalidadas pela Lei nº 9.715, de 1998.

3.3 COFINS (fls. 110 a 113):

Contribuição	406.939,05
Multa de ofício	305.204,26
Juros de mora	452.589,83
Total	1.164.733,14



Enquadramento legal: arts. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991.

3.3 CSLL (fls. 114 a 117):

Contribuição	195.330,74
Multa de ofício	146.498,04
Juros de mora	210.897,46
Total	552.726,24

Enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689, de 1988; arts. 19 e 20 da Lei nº 9.249, de 1995; art. 29 da Lei nº 9.430, de 1996.

DA CIÊNCIA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

4 Nos termos do art. 23, inciso I e seu parágrafo 2º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações posteriores, considera-se cientificada a contribuinte em 23/12/2003, data em que foi lavrada a “declaração de recusa” do recebimento dos autos de infração, pelo autor da ação fiscal (fl. 119).

DA IMPUGNAÇÃO

5 Em 22/01/2004 foi apresentada a impugnação, por meio dos procuradores devidamente habilitados (fls. 143 a 149 e 152), com as seguintes alegações, em síntese (fls. 125 a 139):

DAS PRELIMINARES

DA DECADÊNCIA

5.1 Referindo-se a tributos supostamente devidos nos meses de janeiro, fevereiro, junho, agosto e outubro de 1998, não pode a autoridade fiscal pretender exigi-los por meio do auto de infração do qual a impugnante foi cientificada em dezembro de 2003, tendo em vista a expiração do prazo decadencial de 5 anos;

5.2 tratando-se de lançamento por homologação, decorridos mais de cinco anos entre o momento da ocorrência do fato gerador e o do ato administrativo de lançamento tributário, o crédito tributário encontra-se extinto em função da homologação tácita, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional;

5.3 no tocante ao IRPJ e à CSL, a impugnante estava submetida à sistemática da apuração trimestral no ano-calendário de 1998, e no que tange ao PIS e à COFINS, o seu fato gerador se dá no encerramento de cada período de apuração, valor dizer ao final de cada mês;

5.4 nessas condições, a decadência atingiu os trimestres 1º, 2º e 3º, de 1998, para IRPJ e CSL e todos os meses abrangidos pela autuação, para PIS e COFINS;



5.5 em relação ao IRPJ, os E. Conselhos de Contribuintes já pacificaram o entendimento no mesmo sentido do quanto aqui sustentado, conforme acórdãos que transcreve, o mesmo ocorrendo com a CSL;

5.6 também em relação à COFINS é uníssona a jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes, e finalmente, este entendimento é também defendido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, em relação ao PIS;

DA NULIDADE DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO

5.7 o Auto de Infração contraria decisão judicial que determinou a suspensão do processo de fiscalização que culminou na sua lavratura;

5.8 a impugnante impetrou o Mandado de Segurança nº 2003.61.00019741-7, visando a obter decisão judicial que determinasse a anulação do referido procedimento fiscalizatório, tendo em vista a existência de vícios insanáveis ocorridos em seu bojo;

5.9 em sede de agravo de instrumento com pedido de antecipação da tutela recursal (Processo nº 2003.03.00.044146-5), interposto perante o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, a Desembargadora Federal Alda Basto proferiu despacho deferindo o pleito liminar, determinando a inviolabilidade do sigilo bancário da Sociedade, bem como a anulação do processo fiscalizatório iniciado pela Secretaria da Receita Federal;

5.10 em 12/08/2003 foi expedido ofício pelo TRF da 3ª Região, endereçado à Secretaria da Receita Federal, informando o deferimento da liminar;

5.11 desse modo, a continuidade do processo de fiscalização restou prejudicada, sendo desprovido dizer que são nulos os atos posteriores, praticados pela autoridade fiscal em afronta à determinação judicial, sendo ilícitas as provas utilizadas;

5.12 tem-se o vício de origem, uma vez que a fiscalização partiu das informações relativas à movimentação bancária da impugnante;

5.13 no Termo de Verificação Fiscal a autoridade fiscal procurou esquivar-se deste aspecto, mas resta evidenciado que as informações ilegalmente obtidas foram utilizadas durante a fiscalização, sem terem sido expressamente consignadas naquele Termo;

DO MÉRITO

DO ERRO NO PERCENTUAL UTILIZADO PARA O ARBITRAMENTO

5.14 a autoridade fiscal utilizou o percentual de 38,4%, aplicável à prestação de serviços em geral, para o cálculo do lucro arbitrado, quando o correto seria 9,6%, já que a atividade desempenhada pela impugnante consiste em terraplanagem;



5.15 a aplicabilidade de percentual de 8% para o lucro presumido (e 9,6% para o arbitrado) à atividade de terraplanagem é entendimento da própria SRF;

5.16 mesmo a atividade de construção civil em geral, fica também sujeito ao mesmo percentual sempre que houver fornecimento de materiais, conforme posição da SRF;

5.17 a *ratio legis* por trás desta sistemática consiste no fato de que a construção por administração (na qual os materiais são faturados diretamente ao dono da obra, remunerando-se o empreiteiro por meio de uma taxa de administração) envolve menores riscos e, portanto, maior margem de lucro, razão por que se aplica o percentual de 32% para o cálculo do lucro presumido;

5.18 já na construção por empreitada (ou a preço fechado), o custo dos materiais está embutido no preço pago ao empreiteiro, sendo menor a margem de lucro, determinando a lei que se utilize o percentual presumido de 8%;

5.19 os serviços executados pela impugnante envolviam o fornecimento de materiais conforme comprovam os relatórios de medição de serviços anexos (docs. 06 a 12), que indicam a quantidade e o preço dos materiais fornecidos em cada mês, e a tabela que elaborou relaciona as medições mensais às notas fiscais objeto do auto de infração;

DOS PREJUÍZOS FISCAIS NÃO CONSIDERADOS

5.20 a autoridade fiscal deixou de considerar o prejuízo fiscal apurado nos 2º, 3º e 4º trimestres de 1998;

DA ILEGALIDADE DA TAXA SELIC PARA CÁLCULO DOS JUROS DE MORA

5.21 a impossibilidade de utilização da taxa SELIC como juros de mora no Direito Tributário foi recentemente reconhecida pelo E. Superior Tribunal de Justiça, e assim, ainda que procedesse a exigência do tributo consignado no auto de infração, dever-se-ia excluir o montante consignado a título de juros de mora por meio daquela taxa.

Levado a julgamento à 2ª Turma da DRJ em São Paulo SP-I, decidiu pela manutenção dos lançamentos, ementando o acórdão 16-9.814 de 28 de julho de 2.006 da seguinte forma.



Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998

Ementa: DECADÊNCIA – A decadência do direito de lançamento de IRPJ inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ter sido constituído, sendo o prazo de cinco anos. Relativamente às contribuições sociais, PIS, COFINS e CSLL, o direito de efetuar o lançamento extingue-se em dez anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito tributário poderia ser constituído.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA – Não houve descumprimento de determinação judicial ao prosseguir-se na fiscalização, abstendo-se de utilizar informações bancárias obtidas administrativamente.

PERCENTUAL UTILIZADO PARA ARBITRAMENTO DO LUCRO – O percentual de arbitramento, de 38,4%, foi corretamente aplicado, uma vez que o percentual de 9,6% só seria cabível se comprovado o emprego de materiais na atividade de construção por empreitada, o que não ocorreu.

PREJUÍZOS FISCAIS APURADOS PELA CONTRIBUINTE – Uma vez arbitrado o lucro, desconsideram-se os valores de prejuízos fiscais trimestrais do próprio ano-calendário, apurados pela contribuinte.

JUROS MORATÓRIOS CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC – O cálculo dos juros moratórios com base na taxa SELIC decorre de lei, que deve ser observada no lançamento efetuado pela autoridade fiscal.

DECORRÊNCIA – O decidido relativamente ao lançamento principal, de IRPJ, aplica-se, no que couber, aos lançamentos decorrentes, de PIS, COFINS e CSLL.

Inconformada a empresa apresentou recurso voluntário onde repete as argumentações da inicial.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOSÉ CLÓVIS ALVES, Relator.

O recurso é tempestivo dele conhecimento.

PRELIMINARES

INVALIDADE DO LANÇAMENTO.

Afirma o contribuinte que o lançamento é inválido porque as autoridades lançadoras não observaram a legislação que contempla a hipótese de arbitramento.

Não assiste razão, pois o arbitramento foi feito de acordo com a legislação conforme abaixo.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.

CAPÍTULO I - HIPÓTESES DE ARBITRAMENTO

Art. 529. A tributação com base no lucro arbitrado obedecerá às disposições previstas neste Subtítulo.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou.
- b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

No presente caso a empresa deixou de apresentar os livros e documentos que possibilitassem a conferência do lucro real por ela apurado (tributação por diferença), logo não restou outra alternativa à fiscalização senão arbitrar os lucros (tributação por presunção)



considerando-se tão somente a receita que submetida a um percentual chega-se a uma base tributável, deixando de lado a tributação por diferença (receita – custos – despesas).

Por outro lado não foi a autuação baseada em prova ilícita já que os extratos bancários vedados pela justiça não foram utilizados.

Rejeito essa preliminar.

NULIDADE DO LANÇAMENTO

Afirma o recorrente que o lançamento é nulo porque o MPF estava vencido no momento da autuação 23/12/2003, pois teria validade somente até 02 de outubro de 2003, conforme documento de folha 01.

Não assiste razão ao recorrente o MPF foi prorrogado até 25 de janeiro de 2.004, conforme documento de folha 02, estando, portanto em pleno vigor em 23.12.2003.

Rejeito essa preliminar.

DECADÊNCIA.

Argumenta o recorrente que os lançamentos são caducos em relação ao IRPJ e CSLL até o 3º trimestre de 1998 e até novembro de 1.998, pois tratando-se de lançamento por homologação a autoridade administrativa teria 5 anos a contar dos fatos geradores para homologar o lançamento nos termos do artigo 150 § 4º do CTN.

Assiste razão ao contribuinte em relação a esse tema senão vejamos.

De acordo com a DIPJs juntada aos autos, no ano relativo às autuações a recorrente optou pelo lucro real anual. Assim o fato gerador do referido tributo bem como da CSLL, se dá ao final de cada ano, em 31 de dezembro.

Analisando os autos verifico que o lançamento se refere a exigência do IRPJ, CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos nos 4 trimestres de 1.998, PIS E COFINS em relação a todos os meses do referido ano, realizado em virtude do contribuinte embora intimado não tendo apresentados os livros e documentos que possibilitassem a auditoria, arbitrou os lucros, nos termos da Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º.

Os lançamentos em relação ao IRPJ e a CSLL são caducos em relação aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 1.998, e em relação ao PIS/COFINS até novembro do mesmo ano.

Verifico que o contribuinte tomou ciência do lançamento no dia 23 de dezembro de 2.003, conforme termo de recusa de fl. 119.



Vejo ainda que a multa aplicada foi de 75%.

Nos termos do artigo 150 § 4º do CTN a autoridade administrativa teria até 31 de dezembro de 2003, para rever as providências contidas no artigo 142 do CTN, tomadas pelo contribuinte tendente a apuração do tributo devido, visto ser o IRPJ e a CSLL, a partir de 01 de janeiro de 1.992, com a entrada em vigor da Lei 8.383/91, lançamento por homologação. Já em relação ao PIS e COFINS sempre foram lançamentos por homologação.

E nem se diga inaplicável o artigo 150 em virtude da falta de pagamento, pois essa é apenas uma das formas de extinção do crédito tributário previsto no artigo 156 do CTN, e como demonstramos abaixo o que se homologa é o lançamento.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

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

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

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, **considera-se homologado o lançamento** e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A obrigação tributária nasce quando a norma hipotética prevista pelo legislador ocorre no mundo fenomênico, (art. 114 do CTN), porém para que tenha existência jurídica e possa estabelecer uma relação obrigacional do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo precisa ser traduzida em linguagem.

Se um determinado fato jurídico previsto na legislação como bastante para o nascimento de um tributo, mas se NÃO for traduzido em linguagem por um dos sujeitos da relação jurídico tributário, do ponto de vista do direito tal fato não ocorreu.

O CTN define como se faz essa tradução em linguagem no artigo 142 do CTN, que denomina constituição do crédito tributário pelo lançamento, diz que é um procedimento administrativo, privativo da autoridade que deve:

1) Verificar a ocorrência do fato gerador (fato real = descrição norma hipotética).



2) Determinar a matéria tributável (Calcular o tributo levando em consideração toda legislação de referência) No caso do IRPJ, por diferença (Real), por presunção (Presumido, arbitrado, SIMPLES).

3) Calcular o montante do tributo devido. De acordo com a regra do tributo, aplicando-se uma alíquota, por unidade (bebida), etc.

4) Identificar o sujeito passivo (contribuinte ou responsável).

5) Propor a aplicação de penalidade.

Diante do conhecimento do fato gerador do tributo o lançamento, chamado de atividade administrativa vincula e obriga a autoridade a agir, ou seja, a traduzir em linguagem o fato para constituir uma relação obrigacional entre o sujeito ativo e passivo da relação jurídico tributária.

Mas as regras relativas ao lançamento, ou seja, à tradução em linguagem não se esgotam no artigo 142, elas são mais amplas, pois existem outras regras e entre elas está a questão relativa ao momento em que o lançamento deve se referir, que é o da ocorrência do fato gerador – art. 144.

Mas não é só isso, nem sempre se pode definir com precisão o momento da ocorrência do fato gerador do tributo, por isso o CTN trouxe regras em seus artigos 116 e 117, dentre elas destaco, por importante no desenvolvimento da presente tese, aquela contida no artigo 117 inciso II, definindo que nos de casos situação jurídica e não de fato, se o ato ou negócio jurídico for condicional, reporta-se perfeito e acabado, sendo a condição RESOLUTÓRIA, desde o momento da prática do ato ou celebração do negócio.

A digressão supra é necessária para o entendimento do parágrafo 1º do artigo 150 do CTN, onde o legislador tratou do pagamento sob condição resolutória, isto é dependente da verificação futura para efeito de se homologar, ou não o lançamento.

Pois bem embora o CTN diga em seu artigo 142 que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, na realidade quando tratou na sessão II do capítulo II de suas modalidades, criou duas formas de traduzir em linguagem relação obrigacional.

As regras gerais para o lançamento são tratadas nos artigos 142 a 146, que compõem a seção I do capítulo II que trata do tema constituição do crédito tributário, já na seção II que inicia no artigo 147 passa a regular as modalidades de lançamento.

O legislador estabeleceu duas modalidades de lançamento, o lançamento de ofício cuja determinação da base de cálculo é feita pela autoridade administrativa para fins de



apurar o tributo e o lançamento por homologação, onde a determinação da base de cálculo bem como a apuração do tributo é feita pelo sujeito passivo.

No **lançamento de ofício** a autoridade administrativa tendo conhecimento dos elementos previstos nos artigos que regulam o lançamento, através de informação dada pelo sujeito passivo ou por terceiros, exerce, pratica, as operações previstas no artigo 142 do CTN.

O **lançamento por homologação**, disciplinado no artigo 150, de fato transfere para o sujeito passivo, a atividade prevista no artigo 142, pois sem a prática das operações nele previstas – (verificar a ocorrência do fato gerador – determinar a matéria tributável – calcular o montante do tributo devido e identificar o sujeito passivo), será impossível chegar ao valor do pagamento que se deve antecipar. Essa antecipação diz respeito às providências para apuração do pagamento a ser feito e não ao próprio pagamento, pois ele sempre será posterior à atividade prevista no artigo 142.

Bom lembrar que o contribuinte não só faz os cálculos tendentes a apurar o tributo como, se estiver recolhendo o tributo a destempo deve calcular e recolher a multa de mora, ou seja, pratica todas as fases previstas no artigo 142.

No § único do artigo 142 do CTN, o legislador utiliza a palavra ATIVIDADE como uma síntese das providências que a autoridade deve tomar para realizar para o lançamento. Esse mesmo termo – ATIVIDADE – é utilizado no caput do artigo 150 do CTN.

O caput do artigo 150 do CTN quando se refere à “atividade exercida pelo obrigado”, não está se referindo pagamento, mas a atividade, os procedimentos, as ações, contidas no artigo 142 do CTN que sem elas não se pode chegar ao passo seguinte, que pode ser o pagamento.

E por que pode ser o pagamento?

Pode ser o pagamento, pois, mesmo no caso de lançamento por declaração, se pelas informações dadas pelo contribuinte ao fisco, feitos os cálculos, não redundar em matéria tributável, em virtude de isenções, compensação de prejuízo ou de tributo antecipado pela fonte pagadora, etc. não haverá lançamento com a exigência de tributo, pode haver, por exemplo, um “lançamento” informando o contribuinte que seu estoque de prejuízo é menor, o que torna mesmo no lançamento de ofício a questão do pagamento irrelevante.

Da mesma forma, quando é o contribuinte que toma as providências isto é cumpre as previsões contidas no artigo 142 do CTN tendentes à apuração do quantum tributável, se não redundar em matéria tributável, por qualquer motivo, não haverá pagamento.



Tal interpretação é confirmada pelo § 1º do artigo 150, pois estabelece a condição resolutória para atividade prevista no artigo 142, realizada pelo contribuinte que já é válida desde o início, porém, para que o pagamento feito possa ser considerado correto é preciso que a atividade realizada pelo contribuinte seja referendada por quem a competência legal para referendar a atividade por ele exercida. Buscando analogia no artigo 117 inciso II, esse ato jurídico de pagamento, só terá efeito definitivo para extinção do crédito tributário levantado pelo contribuinte que praticou as ações previstas no artigo 142, depois que o lançamento for homologado.

A atividade da autoridade em relação ao lançamento por homologação é de simples confirmação do pagamento, ou a homologação prevista nos §§ 1º e 4º do art. 150 compreende outras providências?

Entendo que não pode se resumir em conferir apenas o pagamento para dar-lhe validade, pois quando o legislador fala em homologação está sempre se referindo ao lançamento, isso ocorre no "caput", bem como nos parágrafos 1º e 4º do artigo 150.

Então estaríamos falando de auditoria em qualquer nível tendente a verificação de todos os elementos utilizados pelo contribuinte para cumprimento de sua obrigação tributária relativa ao tributo.

Daí podem ter duas hipóteses.

Primeira - a fiscalização toma as providências necessárias à homologação.

Quais são elas?

Nos procedimentos de auditoria o caminho a ser percorrido é muito semelhante ao do contribuinte, pois haverá uma crítica de todos os elementos necessários à apuração do tributo.

Finda a auditoria, podem ocorrer três hipóteses e três consequências distintas.

a) Todos os dados, cálculos etc, utilizados pelo contribuinte estão corretos. –
HOMOLOGA-SE O LANÇAMENTO.

b) Os dados, cálculos utilizados pelo contribuinte redundaram em uma base de cálculo era maior que a devida – **RECONHECE-SE CRÉDITO** – o contribuinte recolheu a maior.

c) Os dados e cálculos utilizados pelo contribuinte redundaram em uma base menor que a devida – **REALIZA-SE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO**, recompondo a base de cálculo – exige-se o tributo com lançamento de ofício.



Segunda – a fiscalização não toma as providências necessárias à homologação.

Bem, o legislador ciente de que não haveria possibilidade de conferir todos os tributos sujeitos ao regime em relação a todos os contribuintes achou por bem, validar a atividade exercida pelo contribuinte por decurso de prazo, ou seja, após cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

A tese de vinculação ao pagamento não se sustenta, pois o artigo 150 está em perfeita harmonia com o artigo 142 do CTN, e seus parágrafos 1º e 4º não falam em homologar pagamento, mas sim homologar lançamento, institutos jurídicos totalmente distintos.

As hipóteses em que o CTN autoriza o deslocamento do termo inicial para contagem da decadência, estão no final § 4º do artigo 150, (dolo, fraude ou simulação) e no inciso artigo 173 – II (vício formal no lançamento anteriormente efetuado).

A tese de deslocamento do início da contagem do interregno decadencial, vinculada a pagamento pode criar situações absurdas tais como.

No caso de IPI, o contribuinte em janeiro de 2008, devido aos créditos contidos nos documentos de aquisição de matéria prima, em contraponto aos débitos chega-se a um resultado nulo, ou credor.

Não há pagamento, logo pela tese do pagamento o início do prazo decadencial seria em janeiro de 2009.

No mês de março o mesmo contribuinte apurou imposto a pagar em qualquer montante, realizou o pagamento.

Pela tese da necessidade de pagamento, como ele ocorreu estaria satisfeita aquela que no seu entender é condição para aplicação do artigo 150 do CTN, assim a decadência teria seu ponto de partida em 31 de março.

Assim teríamos o mês mais antigo JANEIRO 2008, com início do prazo decadencial em janeiro de 2009, enquanto que para o mês de MARÇO 2008, o início se daria em ABRIL de 2008.

Mas não é só isso bastaria o contribuinte pagar R\$ 1,00 (UM REAL), para antecipar o início da contagem do prazo.

No caso do lucro real trimestral, poderia levar a que o terceiro trimestre de determinado ano estivesse caduco ainda que em virtude de um pagamento mínimo, e o



primeiro trimestre do mesmo ano não estaria caduco em virtude do início da contagem se dar a partir de janeiro do ano seguinte.

Concluindo entendendo acertada a tese contida no acórdão recorrido pois o que se homologa é a atividade tendente à constituição do crédito tributário e não o pagamento.

E tem mais o pagamento é apenas uma das modalidades de extinção do crédito tributário previstas no artigo 156 do CTN e dentre elas estão a prescrição e a decadência, que também são modalidades de extinção pelo decurso de determinado prazo, do direito do contribuinte compensar ou pedir restituição bem como da autoridade administrativa conferir a atividade exercida pelo contribuinte tendente apuração do tributo.

A maioria mestres do Direito Tributário faz a mesma interpretação do artigo 150 do CTN, aqui exposta, entre eles o renomado professor Dr. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, em sua obra Tratado de Direito Tributário Brasileiro – Lançamento Tributário, vol. 4. Rio de Janeiro: Forense, 1981 p. 432, verbis:

".... o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento por homologação, não é de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito, tendente à satisfação do crédito tributário."

"...Compete à autoridade administrativa, "ex vi" do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento. E, o ato administrativo de homologação, na disciplina do C.T.N., identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput)". (fls. 440/441),

Mais adiante, dando fecho a sua conclusão, assevera o Mestre Pernambucano.

"...Consequentemente, a tecnologia contemplada no C.T.N. é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento". (fls. 445)

Sobre o tema o Regulamento do Imposto de Renda, Editora FISCOSoft, 2007, Páginas 899, cita o acórdão 101-92.642, como precursor da tese e transcreve entendimento do Juiz Federal Dr. ZUUDI SKAKIHARA, verbis:

"A literalidade do texto pode levar à conclusão de que o objeto da homologação é o pagamento antecipadamente feito pelo obrigado. No entanto, não parece ser esse o entendimento acolhido pelo CTN, pois o pagamento na verdade, é insuscetível de



homologação. A homologação, que segundo Celso Antônio Bandeira de Melo, é o ato vinculado pelo qual a Administração concorda com o ato jurídico praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão (Curso de Direito Administrativo, 9. ed. São Paulo, Malheiros, 1.997, p. 272), tem por efeito dar ao ato de homologado a eficácia que ele não possuía. Homologar, portanto, pressupõe não apenas concordar com o ato praticado, mas também conferir-lhe validade ou eficácia que antes não possuía. Assim quando a Fazenda Pública concorda com o pagamento do tributo não está homologando, pois disso não resulta nenhuma eficácia que o pagamento já não tivesse. **O objeto da homologação, portanto, não é o pagamento do tributo, mas sim, a atividade exercida pelo sujeito passivo, para determinar e quantificar a prestação tributária.”** Grifamos.

Quanto a aplicação do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, o Judiciário, em consonância com a jurisprudência majoritária neste 1º CC e 1ª Turma da CSRF, sepultou de vez a tese daqueles que resistiam em dar efetividade ao CTN frente a uma lei ordinária e através da Súmula nº 8 o STF declarou inconstitucional tal artigo, verbis:

STF – SUMULA VINCULANTE Nº 08 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência do crédito tributário.

Concluindo, acolho a preliminar de decadência em relação aos fatos geradores ocorridos em 31.03, 31.06 e 30.09 de 1.998, em relação ao IRPJ E CSLL e até novembro do mesmo ano inclusive em relação ao PIS/COFINS, uma vez que a Administração Tributária deixou de exercer seu direito de rever o lançamento dentro do prazo de 5 anos a contar dos fatos geradores, tendo ocorrido a homologação tácita, não pode a administração modificar os cálculos do contribuinte, salvo se comprovadas as hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, quando o termo inicial desloca-se do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte.

MÉRITO

Quanto às argumentações de não aproveitamento de custos/despesas e prejuízos lembro que tais parcelas são consideradas tão somente quando a apuração da base tributável se faz por diferença, isto é pelo lucro real, não são parcelas a serem consideradas no caso de arbitramento no qual a base é obtida por presunção.



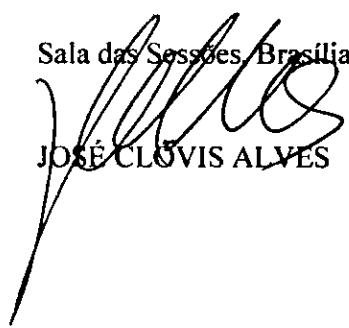
Quanto ao percentual de arbitramento, 38,40% também agiu corretamente a fiscalização, pois a empresa é uma prestadora de serviço e não ficou comprovado que em 1.998 ano da autuação tenha executado obra com emprego de materiais. Os mapas de medição juntados se referem ao ano de 1.997 e comprovam sim ser ela prestadora de serviços.

Quanto aos julgados trazidos além de se referirem a outros fatos, se aplicam somente em relação às partes demandantes.

Repita-se a fiscalização não se utilizou de extratos bancários para realizar o lançamento logo indevida a alegação de seu uso.

Assim, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento e dou provimento parcial ao recurso para afastar a tributação do IRPJ e CSLL em relação aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 1.998 (31.03. – 30.06 e 30.09) e PIS/COFINS até novembro inclusive, todos de 1998 em virtude da ocorrência da decadência do direito de lançar.

Sala das Sessões, Brasília – DF, em 15 de outubro de 2008


JOSÉ CLOVIS ALVES