



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

Processo nº 19515.005872/2009-39
Recurso nº 929.475 Voluntário
Acórdão nº **1803-01.366 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 14 de junho de 2012
Matéria IRPJ E OUTROS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente INDÚSTRIA PAULISTA DE COMPONENTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA DO LANÇAMENTO. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

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.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

O sujeito passivo que, reiteradamente, insere elementos inexatos em sua declaração, afasta a possibilidade de desatenção eventual, justificando a aplicação da multa qualificada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEI Nº 9.430, DE 1996. LEI Nº 11.488, DE 2007.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Não é nulo o lançamento que se embasa em regulamento, o qual, consolidando a legislação correspondente, menciona, em cada um de seus dispositivos, o respectivo fundamento legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2005

LANÇAMENTO TRIMESTRAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

Não procede a autuação fiscal em que tenha havido erro na identificação do fato gerador do Pis, em seu aspecto temporal, por ter sido lançado por períodos de apuração trimestrais em vez de mensais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Exercício: 2005

LANÇAMENTO TRIMESTRAL. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL.

Não procede a autuação fiscal em que tenha havido erro na identificação do fato gerador da Cofins, em seu aspecto temporal, por ter sido lançado por períodos de apuração trimestrais em vez de mensais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir as exigências remanescentes relativas ao Pis e à Cofins, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Victor Humberto da Silva Maizman e Meigan Sack Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Walter Adolfo Maresch, Sérgio Rodrigues Mendes e Viviani Aparecida Bacchmi.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 1.525 a 1.542):

Trata o presente processo de lançamentos de ofício em razão de omissão de receita ocorrida no ano-calendário de 2004, conforme Termo de Verificação de fls. 1071/1072, que resultou nos autos de infração de Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica com base no Lucro Presumido (fls. 1123/1127 – R\$ 90.887,98), Contribuição para o PIS/Pasep (fls. 1128/1131 – R\$ 32.374,13), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (fls. 1132/1135 – R\$ 149.419,22) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base no Lucro Presumido (fls. 1136/1141 – R\$ 53.790,84).

Analisando notas fiscais de saídas do ano-calendário de 2004, a Fiscalização verificou que muitas delas (fls. 407/1069) tinham valores superiores aos escriturados no livro Registro de Saídas (fls. 112/406).

A Fiscalização elaborou o Anexo I (fls. 1073/1122), onde foram comparados os valores reais das notas fiscais de saída e os valores do livro de Registro de Notas Fiscais de Saída, as diferenças apuradas e os totais das receitas operacionais nos trimestres. Na DIPJ (fls. 07/55), os valores eram menores que os encontrados no Anexo I. Os valores apurados foram os que seguem logo abaixo:

[...].

Os lançamentos tiveram a multa agravada para 150%, conforme art. 44 da Lei nº 9.430/1996, em razão da continuidade dos atos praticados com a evidente intenção de reduzir o pagamento do tributo.

A Base Legal apontada foi a seguinte:

Art. 528 do RIR/1999, art. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/1970; art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995; art. 2º, inciso I, alínea “a” e parágrafo único, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/2002; art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988; art. 24 da Lei nº 9.249/1995, art. 29 da Lei nº 9.430/1996, art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

A empresa tomou ciência das autuações em 14/12/2009, por via postal (Aviso de Recebimento – AR – à fl. 1143), impugnando nos seguintes termos, em síntese:

PRELIMINARMENTE – DA DECADÊNCIA

Ocorreu a decadência do direito de a Fazenda efetuar os lançamentos de ofício, com relação ao IRPJ e às contribuições cujo fato gerador tenha ocorrido antes de 14/12/2004. Isso porque a modalidade de lançamento, nesses casos, deu-se por homologação, cujo prazo decadencial é de cinco anos, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN.

Imperioso salientar que a Impugnante cumpriu com seus deveres formais e instrumentais, bem como efetuou o recolhimento dos tributos informados nas respectivas declarações, razão pela qual não há hipótese de se desconstituir a

modalidade de lançamento por homologação, vez que atendeu aos requisitos da legislação tributária.

Por outro giro, a autuação decorreu de erros de escrituração e de interpretação da legislação tributária, o que, em tese, cabe somente ao Poder Judiciário fazer coisa julgada com relação à interpretação dada pela autoridade fiscal e aquela adotada pelo contribuinte, ora Impugnante. Portanto, não há, nem mesmo foi sequer cogitado na autuação, qualquer indicio de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual deverá ser aplicada a decadência para os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 14/12/2004.

NO MÉRITO

Ademais, se ultrapassadas as razões preliminares relativas à ocorrência da decadência para os créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram anteriormente a 14/12/2004, no mérito o auto de infração não poderá prosperar, senão vejamos por cada espécie de tributo:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Lucro Presumido

O enquadramento legal constante do Auto de infração foi o art. 528 do RIR/1999.

Pois bem, a Constituição Federal estabelece extremo rigor na exigência de tributo, expressando o princípio da estrita legalidade em seu art. 150, inciso I, que veda a exigência ou aumento de tributo sem que lei que o estabeleça.

Não obstante, pelo disposto no inciso IV, artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, o Auto de Infração tinha, obrigatoriamente, que trazer a disposição legal infringida, devendo-se entender a expressão “disposição legal” a lei em sentido estrito. Ou seja, a lei ordinária ou lei complementar, e não legislação tributária, como definida no artigo 96 do CTN.

Neste sentido, o Auto de Infração tem erro formal, ao não dispor do fundamento legal que possa dar guarida à pretensão do lançamento, haja vista que faz menção tão-somente de dispositivo do RIR/1999, que é norma jurídica que está dentro do conceito de legislação tributária, e não de dispositivo legal. Ou seja, o Decreto é norma regulamentar que, na espécie, regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto de renda, editado em conformidade com o que estabelece o artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal.

Nesta seara, o artigo 99 do CTN dispõe: **O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.**

Fica cristalino que há ausência de fundamento legal da exigência do IRPJ – Lucro Presumido para Auto de Infração hostilizado. Não há como, mesmo em amor ao debate, admitir a substituição dos dispositivos de lei em sentido estrito, pelos dispositivos de um decreto regulamentar, que atende ao que preceitua a Carta Política, nem mesmo o Decreto nº 70.235/1972, que versa sobre o processo administrativo fiscal.

Assim, fica totalmente impugnado o Auto de Infração e respectivo lançamento tributário do IRPJ, no importe de R\$ 90.887,98, por expressa ausência de dispositivo de lei ordinária ou complementar que capitule a violação à autuação praticada pela insigne autoridade administrativa.

Contribuição para o Pis/Pasep

Excluídos os três primeiros trimestres de 2004, atingidos pelos efeitos da decadência, tem-se que o quarto trimestre está eivado de vício que culmina com sua nulidade.

Ocorre que a contribuição para o Pis/Pasep tem período de apuração mensal, nos termos do art. 74 do Decreto nº 4.524/2002 – de acordo com o que estabelece a Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º.

Com efeito, se o período de apuração é mensal, está totalmente equivocado o valor apurado em 31/12/2004 – porque foi calculado trimestralmente, partindo da mesma base de cálculo do IRPJ, que é de R\$ 387.917,51, para o 4º Trimestre de 2004.

A Autoridade Fiscal tinha todo o conhecimento e informação necessária para desmembrar o valor dos trimestres em meses, é evidente. Não o fazendo, violou expressamente disposição legal, uma vez que os créditos relativos aos fatos geradores encerrados em 31/10/2004 e 30/11/2004, conseqüentemente, o valor seria reduzido.

Não venha dizer que a conduta da Fiscalização em apurar tudo no trimestre encontra guarida no citado art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995. O que o dispositivo estabelece é a utilização da receita omitida sim, mas deve ser de acordo com a forma e periodicidade de cada tributo, pois contrariar isso é violar de morte o princípio da legalidade tributária.

Neste diapasão, está eivada de vícios a constituição do crédito tributário do Pis/Pasep relativa ao fato gerador constante do Auto de Infração – 31/12/2004 – no valor de R\$ 2.521,46, acrescido de encargos, tendo em vista que acumula os fatos geradores ocorridos em 30/10 e 30/11/2004, o que evidencia sua nulidade ou anulabilidade.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

O enquadramento legal constante do Auto de Infração estabelece: Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10, 51 e 91 do Decreto nº 4.524/2002.

Como já manifestado com afinco na impugnação do IRPJ, verifica-se que o Auto de Infração em apreço tem erro formal, por não dispor do fundamento legal que possa amparar o lançamento.

Não há como, mesmo em amor ao debate, admitir a substituição dos dispositivos de lei em sentido estrito, pelos dispositivos de um decreto regulamentar, que atende ao que preceitua a Carta Política, nem mesmo o Decreto nº 70.235/1972, que versa sobre o processo administrativo fiscal.

Assim, fica totalmente impugnado o Auto de Infração e respectivo lançamento do crédito tributário da COFINS, no importe de R\$ 149.419,22, por expressa ausência de dispositivo de lei ordinária ou complementar que capitule a violação à autuação praticada pela insigne autoridade administrativa.

Por outra vertente, admita-se a decadência suscitada em preliminares, impugna-se o saldo remanescente, não atingido pelos seus efeitos fulminantes, quer seja, os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos

posteriormente a 14/12/2004, que é o fato gerador de 31/12/2004 – no valor de R\$ 11.637,52 de tributo, R\$ 17.456,28 de multa e R\$ 7.232,71 de juros de mora.

Pois bem, excluídos os três primeiros trimestres de 2004, atingidos pelos efeitos da decadência, tem-se que o quarto trimestre está eivado de vício que culmina com sua nulidade.

Ocorre que a contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS – tem período de apuração mensal, nos termos do art. 74 do Decreto nº 4.524/2002 – de acordo com o que estabelece a Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 2º, e Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º.

Com efeito, se o período de apuração é mensal, está totalmente equivocado o valor apurado em 31/12/2004 – porque foi calculado trimestralmente, partindo da mesma base de cálculo do IRPJ, que é de R\$ 387.917,51, para o 4º Trimestre de 2004.

A Autoridade Fiscal tinha todo o conhecimento e informação necessária para desmembrar o valor dos trimestres em meses, é evidente. Não o fazendo, violou expressamente disposição legal, uma vez que os créditos relativos aos fatos geradores encerrados em 31/10/2004 e 30/11/2004, conseqüentemente, o valor seria reduzido.

Não venha dizer que a conduta da Fiscalização em apurar tudo no trimestre encontra guarida no citado art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995. O que o dispositivo estabelece é a utilização da receita omitida sim, mas deve ser de acordo com a forma e periodicidade de cada tributo, pois contrariar isso é violar de morte o princípio da legalidade tributária.

Neste diapasão, está eivada de vícios a constituição do crédito tributário da COFINS relativa ao fato gerador constante do Auto de Infração – 31/12/2004 – no valor de R\$ 11.637,52, acrescido de encargos, tendo em vista que acumula os fatos geradores ocorridos em 30/10 e 30/11/2004, o que evidencia sua nulidade ou anulabilidade.

MULTA

O enquadramento legal catalogado nos Autos de Infração para a multa de 150% é o art. 44, II, da Lei nº 9.430/1996, o qual evidentemente foi derogado pela Lei nº 11.488/2007, não havendo que se cogitar que o fundamento legal exarado na Auto de Infração possa fazer qualquer exigência de multa, porque a norma não vigora mais no ordenamento jurídico, além de que a norma que a derogou sequer estabelece o abusivo percentual de 150%, ficando totalmente anulada a exigibilidade das mesmas, por falta de previsão legal constante dos Autos de Infração que, em nenhuma hipótese, poderá ser reformado a fim de prejudicar os direitos suscitados com a presente defesa.

Consigne-se que qualquer alteração de fundamentação permeará a consagração do direito da ampla defesa e do contraditório, abrindo-se novo prazo de defesa, inclusive decadencial, para exigibilidade do crédito tributário, uma vez que o exigido não pode ser alterado sem se iniciar um novo prazo, sob pena de violação da segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório, do devido processo legal, da legalidade, razoabilidade e proporcionalidade.

DO PEDIDO

Em vista das razões apontadas em sede de preliminar e meritória, restou evidenciada a insubsistência da Auto de Infração.

Desta forma, requer a nulidade do lançamento do crédito tributário integral no importe de R\$ 326.472,17, e respectivo cancelamento do Auto de Infração.

Requer e protesta, ainda, que:

- seja carreada aos autos a conta gráfica da Impugnante, especialmente de todo período de 2004, demonstrando os recolhimentos feitos pela mesma a fim de demonstrar e caracterizar o lançamento na modalidade por homologação e demonstrar o cumprimento das obrigações de natureza acessória;

- não seja admitida a inclusão de qualquer novo documento por parte da autoridade fiscal, tendo em vista que o lançamento do crédito tributário deu-se com fulcro nos documentos constantes do processo;

- sejam observados os efeitos da decadência sobre o lançamento do crédito tributário a partir de qualquer nova ciência que a Impugnante venha a receber;

- seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, e, por consequência, seja suspensa qualquer pretensão punitiva penal, nos termos do entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado nos HC 91725/SP, HC 86821/SP, HC 86489/SP, dentre outros;

- sejam observados pela Insigne Autoridade Julgadora, em suas razões de decidir, todos os elementos materiais possíveis, mesmo que sejam desfavoráveis ao Fisco, bem como os princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública Federal (CF/1988 art. 37; Lei 9.784/1999, art. 2º), principalmente os da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, moralidade, verdade real, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público;

- sejam aproveitados em favor da Impugnante, naquilo que couber, tanto na análise da defesa, quando à eventual alteração da legislação tributária, os benefícios do art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional;

O processo foi encaminhado a esta 3ª Turma para julgamento da impugnação interposta, conforme despacho da Autoridade Preparadora às folhas 1416.

Por meio da Resolução nº 178, desta 3ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 1417/1420), o processo foi enviado à Delegacia de origem, para que;

a) seja apurada mensalmente a receita bruta para fins de cálculo do PIS e da Cofins;

b) seja lavrado auto de infração complementar para os meses relativamente aos quais, em razão da apuração trimestral realizada na autuação original, não foram lançados os débitos de PIS e de Cofins. Para os meses relativamente aos quais foram lançados créditos tributários de PIS e Cofins no auto de infração original, elaborar peça informativa indicando: 1 – crédito tributário lançado com base na receita trimestral; 2 – receita bruta exclusivamente do mês relativo ao fato gerador lançado; 3 – alíquota; 4 – crédito tributário remanescente para o mês lançado;

c) intimar o contribuinte do lançamento complementar, devolvendo-lhe o prazo de 30 dias para impugnação, relativamente à matéria modificada.

A Fiscalização decompôs os valores mensalmente (Peça Informativa às fls. 1421/1423, tendo os Autos de Infração respectivos sido lavrados no Processo nº 10830.011790/2010-10, o qual acabou sendo juntado por anexação (fls. 1426/1478) ao presente.

Há uma resposta da empresa relativa ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 0810400.2010-00290-2 (fls. 1449/1451), protocolada em 26/04/2010, nos seguintes termos:

I.

O MPF em referência decorre de determinação da 3ª Turma da DRJ/SP1, que, no julgamento do processo, face à impugnação apresentada pelo Contribuinte, resolveu converter o julgamento em diligência.

Cabe salientar que, minimamente, trata-se de conduta contrária à boa-fé, bem como aos princípios constitucionais a que deve obediência a Administração Pública, quer seja, de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37, caput, da CF), isto porque, tendo o contribuinte apresentado o rol de argumentos para sua defesa, procura a Autoridade Julgadora pautar-se nas eventuais pechas suscitadas, para, com isso, utilizar-se de instrumento coercitivo para lavrar lançamento suplementar.

Nota-se que, a admitir-se tal conduta da Autoridade Julgadora, o contribuinte deverá abster-se de utilizar a garantia constitucional da mais ampla defesa no momento de sua impugnação, omitindo eventuais pechas cometidas pela Autoridade Fiscal, para talvez, vir a fazê-lo judicialmente, ou perante o Conselho de Recursos Fiscais, órgão de composição paritária, o que é totalmente contraditório.

Evidente cerceamento ao direito de ampla defesa. Ora, se assim ocorrer, o Fisco sempre poderá rever seus lançamentos com o intuito de ajustar eventuais erros ou incorreções apontados pelo Contribuinte em sua impugnação, o que, somente pode culminar em expressa violação do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

II.

Por outro lado, a exigência ora feita decorre de fatos geradores ocorridos em 2004, ou seja, culminados pelos efeitos da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, e que foram objeto da fiscalização da qual ocorreu o auto de infração objeto deste processo, ou seja, todas as informações foram prestadas naquela oportunidade.

Neste sentido, de acordo com o § único do art. 149 do CTN, que estabelece que “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”, fica cristalino que o objeto do MPF não tem qualquer fundamento legal que lhe ampare, uma vez que os créditos tributários encontram-se fulminados pelos efeitos da decadência, razão pela qual, não há que se cogitar qualquer revisão, muito menos, lançamento suplementar.

III.

Assim, embora encontra-se decaído o direito da Administração Tributária em constituir crédito tributário em face de fatos geradores ocorridos em 2004, esclarece que tais documentos já foram objeto de apresentação perante a Administração Tributária, os primeiros, decorrentes do cumprimento das obrigações acessórias através da entrega de DCTF, bem como no decurso do MPF

que deu origem ao auto de infração. O segundo, foi objeto de juntada com a impugnação ao Auto de Infração que deu origem ao processo em referência.

Posteriormente, em 05/08/2010, foi dada ciência dos lançamentos de ofício de PIS e COFINS (fls. 1426/1442 - Peça Informativa às fls. 1421/1423 e Termo de Verificação às fls. 1444/1445) ao contribuinte, por meio postal, em 10/08/2010 (Aviso de Recebimento à fl. 1446).

A Impugnação a estes lançamentos complementares foi juntada às fls. 1459/1510, sendo seu protocolo datado de 09/09/2010. Nesta ocasião, foram trazidas as alegações abaixo, em síntese:

Em expressa violação da segurança jurídica, garantia máxima de um Estado Democrático de Direito, a Impugnante, após apresentar suas razões de impugnação ao auto de infração - Processo nº 19515.005872/2009-39 - MPF Nº 0819000/05958/08 - DFI SP, entendeu a DD. Autoridade Julgadora rever o lançamento de ofício feito naqueles autos, para que nova autuação, que ora se apresenta, fosse formalizada, violando de morte princípios solenes de nossa Carta Política, tais como os princípios da estrita legalidade tributária, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

O auto de infração, ora hostilizado, contempla a exigência de PIS e COFINS relativos ao período de apuração de janeiro a dezembro de 2004, que se diga, desde já, extintos pelos efeitos da decadência.

Após conter a exigência por períodos trimestrais, e ter sido objeto de impugnação no Processo nº 19515.005872/2009-39, em trâmite perante a Delegacia de Julgamento I de São Paulo, haja vista que os tributos PIS e COFINS têm fato gerador mensal e não trimestral, a Autoridade Fiscal lavrou o auto de infração pela falta / insuficiência de recolhimento, totalizando o crédito tributário em 05/08/2010 de R\$ 126.368,45, assim caracterizado:

[...].

A multa interposta para os tributos foi de 150% com diferentes fundamentos legais.

A presente impugnação será feita entre os tributos em razão preliminar, e tributo por tributo nas razões meritórias.

Em que pese a notável sapiência da Autoridade Fiscal que lavrou o Auto de Infração ora hostilizado, razão não assiste para a sua manutenção, conforme ficará demonstrado.

II. DO DIREITO

(i) PRELIMINARMENTE

(ia) DA DECADÊNCIA

Os tributos Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, são tributos cuja modalidade de lançamento se dá por homologação, em conformidade com o que estabelece o art. 150 do Código Tributário Nacional, cuja norma recepcionada pela Carta Maior tem status de Lei Complementar, atendendo, aqui, ao preceito do artigo 146, III, “b”.

Desta forma o § 4º do citado dispositivo legal, estabelece que “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.”

Ocorre que a notificação do lançamento se deu em 11/08/2010, ou seja, todo o crédito tributário exigido sobre fato gerador ocorrido após cinco anos (11/08/2005), estará alcançado pelos efeitos da decadência, ou seja, a perda do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento.

No caso dos autos, os lançamentos dos créditos tributários decorrentes de todos os fatos geradores se deram anteriormente a 11/08/2005, ou seja, ocorreram em 31/01, 28/02, 30/04, 31/05, 31/07, 30/08, 31/10 e 30/11/2004, estão decaídos, não podendo ser exigíveis, portanto, devem ser extintos nos termos do artigo 156, V, do Código Tributário Nacional.

Desta forma, ficam expressamente impugnados os seguintes lançamentos constantes do “Demonstrativo de Apuração” no auto de infração por tributo:

[...].

Como já dito, mister salientar que a Impugnante cumpriu com seus deveres formais e instrumentais (obrigações acessórias), bem como efetuou o recolhimento dos tributos informados nas respectivas declarações, razão pela qual, não há hipótese de se desconstituir a modalidade de lançamento por homologação, uma vez que atendeu aos requisitos da legislação tributária.

É neste sentido que a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 971, de 13/11/2009 - publicada no DOU na página nº 35, em 17/11/2009 - assim contempla:

CAPÍTULO III

DA DECADÊNCIA E DA PRESCRIÇÃO

Art. 443. A extinção do direito de a RFB apurar e constituir os créditos tributários, bem como o prazo de prescrição da ação para cobrança desses créditos obedecerão ao disposto no CTN. (g.n.)

Imperioso salientar que a conduta da Impugnante está esmerada dentro da legalidade, da boa-fé objetiva, não havendo nenhuma intenção, dolosa, fraudulenta ou simulada com o intuito de lesar o Erário Público, fato que é perfeitamente comprovado pela ausência nos autos de prova no sentido de que a Impugnante tenha agido com dolo, fraude ou simulação, pois senão vejamos os conceitos - do Dicionário Aurélio Eletrônico - Século XXI - versão 3.0 - Novembro de 1999:

Dolo - 2. Jur. Vontade conscientemente dirigida ao fim de obter um resultado criminoso ou de assumir o risco de o produzir.

Fraude - 2. Abuso de confiança; ação praticada de má-fé. [...] 4. Falsificação, adulteração.

Simulação - 6. Jur. Declaração enganosa da vontade, com o objetivo de produzir efeito diferente daquele que nela se indica.

À toda evidência, data vênua, não há como subsistir a autuação, tendo em vista que não está caracterizada, por nenhuma forma, conduta artil da Impugnante, no sentido de ter agido com dolo, fraude ou simulação, nos exatos termos dos conceitos acima esposados.

Ademais, sequer consta no auto de infração fundamento legal que possa dar azo a uma possível conduta dolosa da Impugnante, haja vista que não contempla qualquer enquadramento legal que minimamente possa evidenciar conduta voltada para dolo, fraude ou simulação.

Com efeito, a autuação decorreu de erros de escrituração e de interpretação da legislação tributária, o que, em tese, cabe somente ao Poder Judiciário fazer coisa julgada com relação à interpretação dada pela autoridade fiscal e aquela adotada pelo contribuinte, ora Impugnante. Portanto, não há, nem mesmo foi sequer cogitado na autuação como já dito, qualquer indício de dolo, fraude ou simulação, razão pela qual, deverá ser aplicada a decadência para todos os créditos tributários objeto do auto de infração. É o que requer.

(i) NO MÉRITO

Se ultrapassadas as razões preliminares relativas à ocorrência da decadência para os créditos tributários objeto do auto de infração, no mérito o auto de infração não poderá prosperar, conforme ficará impugnado por tributos, na sequência.

Antes porém, imperioso salientar que não há provas nos autos de qualquer omissão de receitas, sequer há fundamento legal que identifique esta possível infração cometida pela Impugnante, haja vista que o crédito apurado está fundado em planilhas com origem em outro auto de infração, do qual não pode servir como prova emprestada para este, sob pena de violar a garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório e do devido processo legal.

Há de se ressaltar que a lavratura de auto de infração suplementar, extraído em razão das razões de impugnação lançadas pela Impugnante para, eventualmente, corrigir erros cometidos na lavratura daquele outro, minimamente caracteriza conduta contrária à boa fé, bem como aos princípios constitucionais a que deve obediência a Administração Pública, quer seja de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (art. 37, caput, da CF), isto porque, tendo o contribuinte apresentado o rol de argumentos para sua defesa, procura a Autoridade Julgadora pautar-se nas eventuais pechas suscitadas, para, com isso, utilizar-se de instrumento coercitivo para lavrar lançamento suplementar.

É inadmissível tal conduta da Autoridade Julgadora dentro de um Estado Democrático de Direito. Admiti-la é fazer cercear o direito de ampla defesa e do contraditório, e do devido processo legal, fazendo com que o contribuinte fique impedido de se defender na amplitude do seu direito de defesa e das normas positivadas no ordenamento jurídico, omitindo eventuais pechas cometidas pela Autoridade Fiscal, para, talvez, vir a fazê-lo judicialmente, ou perante o Conselho [Administrativo] de Recursos Fiscais, órgão de composição paritária, o que é totalmente contraditório.

Evidente cerceamento ao direito de ampla defesa. Ora, se assim ocorrer, o Fisco sempre poderá rever seus lançamentos com o intuito de ajustar eventuais erros ou incorreções apontados pelo Contribuinte em sua impugnação, o que somente pode culminar em expressa violação do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, bem como a garantia máxima de um Estado de Direito, que é a segurança jurídica.

Ademais, o Mandado de Procedimento Fiscal que ampara o auto de infração, teve início em expressa violação ao § único do art. 149, do CTN, que estabelece que “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”, uma vez que, tratando-se de fatos geradores ocorridos em 2004, a Fazenda Pública deve se abster de iniciar qualquer exigência fiscal, tendo em vista que não consta caracterizada, nem mesmo fundamentada legalmente, que a Impugnante tenha agido com dolo, fraude ou simulação.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS / PASEP

O enquadramento legal constante do Auto de Infração dispõe:

Arts. 1º e 3º da Lei Complementar nº 7/70;

Arts. 2º, inciso I, alínea “a” e parágrafo único, 3º, 10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

A autuação está eivada de vício na medida em que, ao afirmar que houve omissão de receita, deixou de fundamentar qual artigo de lei violou, ou seja, na espécie, deixou de citar expressamente, no auto de infração, o artigo 24 da Lei nº 9.249/1995 e o artigo 91 do Decreto nº 4.524/2002; portanto, não havendo fundamento legal da infração, não pode prosperar a autuação hostilizada.

Diz o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, (g.n.)

Com efeito, o auto de infração viola expressamente o artigo 10, IV, do Decreto nº 70.235/1972, tendo em vista que, se a Autoridade Fiscal entendeu que houve omissão de receitas, tem, obrigatoriamente, por força normativa, que fundamentar o dispositivo legal infringido, o que não consta do auto de infração, portanto, eivado de vício na sua constituição, razão pela qual é nulo ou anulável.

Fica expressamente impugnada a exigência do crédito tributário de R\$ 6.913,79 e, por consequência, dos juros de mora no importe de R\$ 5.219,38 e multa de R\$ 10.370,65.

MULTA

O enquadramento legal da multa está assim caracterizado no Demonstrativo de Multa e Juros de Mora:

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO

Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/01/2007

150,00% Art. 86, § 1º, Lei nº 7.450/85; art. 2º da Lei nº 7.683/88; e art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

O dispositivo legal supracitado - art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, teve nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

Evidentemente se o dispositivo legal citado foi derogado pela Lei nº 11.488/2007, não há que se cogitar que o fundamento legal exarado no Auto de Infração possa fazer qualquer exigência de multa, porque a norma não vigora mais no ordenamento jurídico, além de que a norma que a derogou sequer estabelece o abusivo percentual de 150%, ficando totalmente anulada a exigibilidade das mesmas por falta de previsão legal constante no Auto de Infração que, em nenhuma hipótese, poderá ser reformado, a fim de prejudicar os direitos suscitados com a presente defesa.

Ademais, se não há no auto de infração fundamento legal que possa dar guarida à suposta omissão de receitas, menos ainda pode se aplicar a multa punitiva agravada de 150%, porque não está demonstrada, na forma legal, a caracterização para tal agravamento, o que, na espécie, se admitida fosse a multa, ela somente poderia ser de 75%.

Fica expressamente impugnada a multa no importe de R\$ 10.370,65.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

O enquadramento legal constante do Auto de Infração estabelece: Arts. 2º, inciso II e parágrafo único, 3º, 10 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

A Constituição Federal estabelece extremo rigor para exigência de tributo, expressando o princípio da estrita legalidade em seu artigo 150, I, que veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça.

Já o Decreto nº 70.235/1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, tem como exigência dentre outras em seu artigo 10, a obrigatoriedade da disposição legal infringida, dispondo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a **disposição legal infringida** e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

À toda evidência, quando a norma jurídica diz “disposição legal”, ela está se referindo à lei, lei em sentido estrito, ou seja, lei ordinária ou lei complementar, não

está tratando de legislação tributária, como definida no artigo 96 do CTN, que consubstancia:

Art. 96 - A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Assim, o auto de infração tem erro formal, por não dispor do fundamento legal que possa amparar a pretensão do lançamento, haja vista que corrobora a menção tão-somente de dispositivo do Decreto nº 4.524/02, que regulamenta o PIS e a COFINS para as pessoas jurídicas em geral, que é norma jurídica que está dentro do conceito de legislação tributária, e não de dispositivo legal, ou seja, o Decreto é norma regulamentar que, na espécie, regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração das contribuições para o PIS e a COFINS, editado em conformidade com o que estabelece o artigo 84, IV, da Constituição Federal.

*Nesta seara, o artigo 99 do Código Tributário Nacional dispõe: **O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.***

Conforme os ensinamentos de Hely Lopes MEIRELLES, in Direito Administrativo Brasileiro, 18ª ed., Editora Malheiros, SP, 1993, p. 163, “Os regulamentos são atos administrativos postos em vigência por decreto, para especificar os mandamentos da lei ou prover situações ainda não disciplinadas por lei. Desta conceituação ressaltam os caracteres marcantes do regulamento: ato administrativo (e não legislativo); ato explicativo ou supletivo da lei; ato hierarquicamente inferior à lei; ato de eficácia externa.”

Portanto, fica cristalino que há ausência de fundamento legal da exigência da COFINS para o auto de infração hostilizado. Não há como, mesmo em amor aos debates, admitir a substituição dos dispositivos de lei em sentido estrito, pelos dispositivos de um decreto regulamentar, que não atende ao que preceitua a Carta Política, nem mesmo o Decreto nº 70.235/1972, que versa sobre o processo administrativo fiscal.

Por outra vertente, mesmo que assim não seja entendido, a autuação está eivada de vício na medida em que, como já dito na impugnação ao PIS, ao afirmar que houve omissão de receita, deixou de fundamentar qual artigo de lei violou, ou seja, na espécie, deixou de citar expressamente no auto de infração o artigo 24 da Lei nº 9.249/1995, e o artigo 91 do Decreto nº 4.524/2002, razão pela qual, inexistindo fundamento legal da infração, não [há] exigência fiscal que possa ser sustentada.

Como já exaustivamente esposado na impugnação ao PIS, não há qualquer comprovação, nem mesmo fundamento legal no auto de infração, [de] que a Impugnante tenha agido com dolo, fraude ou simulação, não sendo minimamente razoável a manutenção da autuação guerreada.

*Assim, fica totalmente impugnado o auto de infração e respectivo lançamento do crédito tributário da COFINS, no importe de contribuição R\$ 31.909,97, juros de mora de R\$ 24.089,73 e multa de R\$ 47.864,93, totalizando R\$ 103.864,63, por expressa ausência de dispositivo de lei ordinária ou complementar que capitule a violação à autuação praticada pela insigne autoridade administrativa, bem como, pela ausência de fundamento normativo para a infração que diz o auto de infração, **tenha a Impugnante praticado.***

MULTA

O enquadramento legal catalogado no auto de infração para a multa da COFINS estabelece:

MULTAS PASSÍVEIS DE REDUÇÃO**Fatos Geradores entre 01/01/1997 e 21/10/2007**

150,00% art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº 70/91 e art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Como já assentado na impugnação específica do PIS/Pasep, o dispositivo legal supracitado - art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, teve nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007, cujo teor consta no item antecedente.

Evidentemente se o dispositivo legal citado foi derogado pela Lei nº 11.488/2007, não há que se cogitar que o fundamento legal exarado no Auto de Infração possa fazer qualquer exigência de multa, porque a norma não vigora mais no ordenamento jurídico, além de que a norma que a derogou sequer estabelece o abusivo percentual de 150%, ficando totalmente anulada a exigibilidade das mesmas por falta de previsão legal constante no Auto de Infração que em nenhuma hipótese poderá ser reformado a fim de prejudicar os direitos suscitados com a presente defesa.

Por outra vertente, se não há no auto de infração fundamento legal que possa amparar a suposta omissão de receitas, menos ainda pode se aplicar a multa punitiva agravada de 150%, porque não está demonstrada na forma legal, a caracterização para tal agravamento, o que, na espécie, se admitida fosse a multa, ela somente poderia ser de 75%.

Fica expressamente impugnada a multa de R\$ 47.864,93.

III. DO PEDIDO

Em vista das razões apontadas em sede de preliminar e meritória, restou evidenciada a insubsistência do Auto de Infração.

Desta forma, requer a nulidade do lançamento do crédito tributário integral no importe de R\$ 126.368,45, e respectivo cancelamento do Auto de Infração.

Requer e protesta, ainda que:

· seja carregada aos autos a conta gráfica da Impugnante, especialmente de todo o período de 2004, demonstrando os recolhimentos feitos pela mesma a fim de demonstrar e caracterizar o lançamento na modalidade por homologação e demonstrar o cumprimento das obrigações de natureza acessória;

· não seja admita a inclusão de qualquer novo documento por parte da autoridade fiscal, tendo em vista, que o lançamento do crédito tributário se deu com fulcro nos documentos constantes do processo;

· sejam observados os efeitos da decadência sobre o lançamento do crédito tributário a partir de qualquer nova ciência que a Impugnante venha a receber;

· seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional e, por consequência, seja suspensa

qualquer pretensão punitiva penal, nos termos do entendimento do Supremo Tribunal Federal exarado no HC 91725/SP, HC 86821/SP, HC 86489/SP, dentre outros.

sejam observados pela Insigne Autoridade Julgadora, em suas razões de decidir, todos os elementos materiais possíveis, mesmo que sejam desfavoráveis ao Fisco, bem como os princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública Federal (CF/1988 art. 37; Lei 9.784/1999, art. 2º), principalmente os da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, moralidade, verdade real, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público;

sejam aproveitados, em favor da Impugnante naquilo que couber tanto na análise da defesa, quando à eventual alteração da legislação tributária, os benefícios do art. 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Em sequência, a Autoridade Preparadora, considerando a impugnação apresentada tempestiva, bem como os documentos de representação processual de fls. 1479/1482, encaminhou os autos para a DRJ/São Paulo – I/SP.

Já na 3ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, constatou-se a necessidade de cadastramento da totalidade dos débitos lançados no presente processo – principal -, haja vista que o Processo nº 10830.011790/2010-10 a ele ter sido juntado por anexação.

Esta providência foi tomada a contento, como pode-se constatar às fls. 1518/1522, com a recepção do crédito tributário.

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 1.524 e 1.525):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. OMISSÃO DE RECEITA. DOLO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

Verificada a prática reiterada de omissão de receita bruta apurada, resta evidenciado dolo e fraude por parte da empresa, implicando na contagem do prazo decadencial de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

PIS. COFINS. AUTUAÇÃO COMPLEMENTAR. DECADÊNCIA.

Dada a lavratura dos autos de infração complementares ter sido realizada fora do prazo previsto na legislação para o Fisco realizar o lançamento, tem-se por decaídos os valores neles lançados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

AUTOS DE INFRAÇÃO. VALIDADE. ENQUADRAMENTO LEGAL.

Não há que se dar guarida ao pedido de nulidade da autuação, em razão de erro formal no enquadramento legal apontado, posto que este constou do termo de verificação que é parte integrante dos autos de infração. Ademais, em sendo evidente que a impugnante compreendeu os motivos da autuação, podendo ofertar

defesa, não se verifica cerceamento do direito de defesa, consequentemente, válido o lançamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS GERADORES DOS LANÇAMENTOS DO PIS. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO.

O PIS, cujo dia de fato gerador é o último do mês, incide apenas sobre os valores tributáveis apurados neste próprio mês.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004, 31/12/2004

ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DOS FATOS GERADORES DOS LANÇAMENTOS DO COFINS. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO

A COFINS, cujo dia de fato gerador é o último do mês, incide apenas sobre os valores tributáveis apurados neste próprio mês.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADA. 150%.

Mantém-se a aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, sobre os valores mantidos, por ter restado evidenciado o intuito doloso, posto que constatada sistemática omissão de receitas por parte da empresa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

3. Cientificada da referida decisão em 05/05/2011 (fls. 1.560), a tempo, em 02/06/2011, apresenta a interessada Recurso de fls. 1.584 (numeração digital - ND) a 1.606 (ND), nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo mais os seguintes:

- a) que o erro no cumprimento de obrigação acessória – escrituração fiscal, não pode ser tido como prática reiterada de dolo e fraude, haja vista que tal configuração deve estar devidamente apontada e caracterizada, o que não se vislumbra na autuação hostilizada;
- b) que não há, nos autos, a identificação da vontade da Recorrente em omitir receitas, haja vista que cumpriu com as obrigações acessórias e principais decorrentes da legislação tributária, atendeu todas as exigências feitas pela fiscalização, não criando qualquer tipo de embaraço;
- c) que não há nos autos da autuação fiscal efetiva comprovação do dolo ou fraude, como citado na decisão recorrida;
- d) que os vícios ditos na decisão recorrida, de dolo e fraude não estão comprovados, sequer caracterizados, o que se faz necessário para a aplicação do art. 173, I, do CTN;

- e) que não se está diante de lançamento sem a existência de pagamento antecipado, pois este há efetivamente, cabendo ao Fisco homologar expressa ou tacitamente;
- f) que toda a parte em que foi vencida a Recorrente na decisão hostilizada quanto aos efeitos da decadência, ou seja, fatos geradores ocorridos anteriormente a 14/12/2004, estaria alcançada pelos efeitos da decadência, haja vista que o lançamento de ofício ocorreu após cinco anos da ocorrência do fato gerador (pagamento antecipado feito pelo contribuinte);
- g) que o que houve foi erro material na escrituração fiscal, ou seja, não houve omissão de nenhuma nota fiscal da escrituração, mas sim, diferenças de valores lançados;
- h) que não há como dizer como isso veio a ocorrer, haja vista que tais procedimentos foram praticados por assessoria contábil terceirizada, ou seja, não houve a conduta típica caracterizada pela Recorrente, pois isso pode ter se dado por problemas no sistema de informática, operacional, pessoal, enfim, mas nunca produzido no interesse de omitir receitas, até porque, como já dito, a Recorrente cumpriu com rigor com suas obrigações tributárias principais e acessórias;
- i) que não se trata de saídas não computadas como aponta a decisão atacada, mas de valores escriturados de forma errônea, o que, por si só, demonstra cabalmente que não houve dolo ou fraude, porque não houve a conduta intencional de lesar o erário público;
- j) que o cumprimento dos deveres formais e instrumentais exigidos pela legislação tributária são cumpridos por colaboradores da Recorrente, e não por ela própria, e não pode ser imputada como dolosa ou fraudulenta à Recorrente a conduta de um colaborador que efetivou erro no preenchimento da escrituração fiscal, posto que as notas fiscais estão escrituradas, sendo que houve erro em algumas quanto ao valor destacado, o que não pode ser entendido como uma conduta dolosa ou fraudulenta, até porque não lhe pode ser imputada a si a prática cometida por um terceiro, mesmo que este terceiro seja contratado da Recorrente;
- k) que não há na autuação a acusação de qualquer qualificativa dos vícios de simulação, dolo ou fraude, não podendo ser admitida a interpretação dada pela decisão atacada, até porque viola o que determina por analogia o art. 112 do CTN;
- l) que, no mérito, o que se combateu não foi o cerceamento do direito de defesa, mas sim, a nulidade da autuação por não contemplar a fundamentação legal, o que é inerente e obrigatório à função pública;
- m) que o contribuinte, ora Recorrente, possa ter entendido a autuação e ter apresentado defesa, não é o caso, mas sim, que a Administração Pública está alicerçada no princípio da legalidade, ou seja, tem a obrigação de cumprir com a lei, e não cumpriu;

- n) que não cabe à autoridade julgadora reparar vícios contidos no auto de infração e que foram atacados na impugnação;
- o) que ao julgador cabe aplicar a lei, e não foi isso que a autoridade julgadora o fez;
- p) que, com relação ao Pis e à Cofins, se a autuação foi feita com base em fatos geradores trimestrais, e tal fato foi constatado pela autoridade julgadora, que determinou a conversão do julgamento em diligência para que fosse feita a apuração mensal, o objeto de todo o auto de infração foi derogado, porque novo lançamento foi feito e que a própria autoridade julgadora reconheceu a decadência;
- q) que não poderia a autoridade julgadora, no julgamento, reconhecer a decadência em razão do lançamento suplementar, e manter parcialmente aqueles outros decorrentes do lançamento originário, porque aquele refaz o conteúdo deste; e
- r) que, portanto, não há crédito tributário a ser exigido de Pis e de Cofins.

Em mesa para julgamento.

Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

Preliminar de decadência do lançamento

4. **Não procede** a preliminar de decadência arguida pela Recorrente, em relação ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), à Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), uma vez que – como será visto na sequência –, no caso, **aplica-se a ressalva prevista no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN** (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), de seguinte teor (grifou-se):

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 à 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.

5. Tendo sido o lançamento - relativo aos quatro trimestres do exercício de 2005 (meses de janeiro a dezembro de 2004) - cientificado à Recorrente em **14/12/2009** (fls. 1.143), **não ocorreu a alegada decadência.**

Preliminar de nulidade do lançamento

6. **Não procede** a preliminar de nulidade do lançamento arguida pela Recorrente, em relação ao IRPJ e à Cofins, por suposta falta de enquadramento legal.

7. Sucede que tanto o Regulamento do IRPJ (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), quanto o Regulamento da Cofins (Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002) consolidam as normas correspondentes, **mencionando, em cada dispositivo, o seu respectivo fundamento legal** (destacou-se):

Art.528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso, no período de apuração

correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 24).

[...].

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

[...];

II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea “a” do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

Art. 3º São contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 60, Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, art. 2º, Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, e Lei nº 10.431, de 24 de abril de 2002, art. 6º, inciso II).

Art. 10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 1º, Lei nº 9.701, de 1998, art. 1º, Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º, Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998, art. 5º, e Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º).

Art. 51. As alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis sobre o faturamento são de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, e as diferenciadas previstas nos arts. 52 a 59 (Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 1º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º).

Art. 91. Verificada a omissão de receita ou a necessidade de seu arbitramento, a autoridade tributária determinará o valor das contribuições, dos acréscimos a serem lançados, em conformidade com a legislação do Imposto de Renda (Lei nº 8.212, de 1991, art. 33, caput e §§ 3º e 6º, Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 10, parágrafo único, Lei nº 9.715, de 1998, arts. 9º e 11, e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 24).

Mérito

8. **Não procede** a alegação da Recorrente de que inexistiriam provas nos autos de qualquer omissão de receitas.

9. Foram devidamente juntadas ao processo cópias de folhas do livro Registro de Saídas (fls. 112 a 406) e cópias de notas fiscais de saídas do ano-calendário de 2004 (fls. 407 a 1.069), além de ter sido elaborado o Anexo I (fls. 1.073 a 1.122), no qual são comparados os valores reais das notas fiscais de saídas e os valores do livro de Registro do Saídas, as diferenças apuradas, objeto de processo distinto deste (de IPI), e os totais das receitas operacionais nos trimestres. Na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) (fls. 7 a 55), os valores declarados são menores que os encontrados naquele Anexo I, conforme se observa abaixo (fls. 1.071):

TRIMESTRE	RECEITA BRUTA ANEXO I - R\$	DIPJ R\$	RECEITA OMITIDA R\$
1º TRIMESTRE/2004	4.154.326,40	3.663.108,90	491.217,50
2º TRIMESTRE/2004	3.168.425,32	2.902.160,41	266.264,91
3º TRIMESTRE/2004	2.177.206,63	1.757.514,04	419.692,59
4º TRIMESTRE/2004	2.090.384,04	1.702.466,53	387.917,51

10. Não há que se falar, assim, em “planilha com origem em outro auto de infração” ou em “prova emprestada”.

Multa de ofício qualificada

11. **Não procede** a alegação da Recorrente de que o enquadramento legal para a multa de ofício (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) teria sido derogado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

12. Esclarece-se à interessada que a **multa qualificada** se fundamenta no **art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996** (redação vigente à época da ocorrência dos fatos – art. 144 do CTN¹) – correspondente ao **art. 44, § 1º**, da mesma lei, a partir da vigência da Lei nº 11.488, de 2007.

13. Assim, não há que se falar em cancelamento da **multa qualificada** por retroatividade benigna.

Qualificação da multa de ofício

14. Afirma a Recorrente que a autuação teria decorrido de erros de escrituração e de interpretação da legislação tributária, não havendo qualquer indício de dolo, fraude ou simulação em seu procedimento.

15. Tem-se que a hipótese de erro escusável fica prejudicada quando há **habitualidade** na prática da infração. Dessa forma, os chamados erros escusáveis se distinguem daqueles **cometidos intencionalmente**.

¹ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

16. O sujeito passivo que, **reiteradamente**, insere elementos inexatos em sua declaração, afasta a possibilidade de desatenção eventual, justificando a aplicação da **multa qualificada**.

17. No presente caso, observa-se que o procedimento da Recorrente, de declarar valores de receita bruta a menor em relação às vendas efetuadas, estendeu-se pelos **quatro trimestres do ano-calendário de 2004**, impossibilitando reconhecer a existência de meros “erros de escrituração e de interpretação da legislação tributária” (fls. 1.071):

TRIMESTRE	RECEITA BRUTA ANEXO I - R\$	DIPJ R\$	RECEITA OMITIDA R\$
1º TRIMESTRE/2004	4.154.326,40	3.663.108,90	491.217,50
2º TRIMESTRE/2004	3.168.425,32	2.902.160,41	266.264,91
3º TRIMESTRE/2004	2.177.206,63	1.757.514,04	419.692,59
4º TRIMESTRE/2004	2.090.384,04	1.702.466,53	387.917,51

18. Nesse mesmo sentido, constou da decisão recorrida o seguinte (fls. 1.544 e 1.545):

Ora, a omissão foi sistemática, em todos os períodos analisados.

A Impugnante alega, em certa altura, que as omissões em discussão decorreriam de divergência na interpretação da legislação, mas nada traz em socorro, nem mesmo conjecturas. Ou seja, é uma alegação desprovida de provas e de argumentos contábeis ou jurídicos que a embasem.

Ao proceder assim durante todo o período, de forma consistente, verifica-se a prática reiterada de omissão de receita por volta de 15% da receita bruta apurada. Não é um caso isolado ou fortuito, mas sim uma prática contínua de omitir parte significativa da receita da empresa.

Dado o tipo de procedimento de apuração da Fiscalização - tratam-se de saídas não computadas na apuração dos tributos e contribuições autuados – e a frequência verificada, não se pode presumir, sem qualquer maior explicação e comprovação da Impugnante, que sua conduta tenha sido pautada na boa-fé. Resta evidenciado, por outro lado, o dolo e a fraude, aos quais se refere o parágrafo quarto do artigo 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

19. Com relação à alegação da Recorrente de que não lhe pode ser imputada, a si, a prática cometida por um terceiro (colaborador), mesmo que este terceiro seja por ela contratado: não se afasta a responsabilidade da empresa no caso, porque culpa lhe cabe, tanto na escolha do encarregado da elaboração de sua declaração IRPJ (culpa *in eligendo*), quanto na fiscalização das suas tarefas (culpa *in vigilando*).

20. **Mantém-se a qualificação da multa de ofício.**

Pis e Cofins

21. **Não procede** a autuação fiscal relativa à Contribuição para o Programa de Integração Social (Pis) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em vista de ter havido **erro na identificação do fato gerador das referidas contribuições, em seu aspecto temporal**, já que haviam sido lançadas **por períodos de apuração trimestrais** em vez de **mensais**.

22. **Não é admissível**, por outro lado, o “aproveitamento” proposto pela decisão recorrida, com a “transmutação” de fato gerador trimestral para mensal, para os meses de março, junho, setembro e dezembro de 2004, em face do suposto “acerto na data do fato gerador” (fls. 1.548 e 1.549):

Os lançamentos complementares dos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, outubro e novembro, foram lavrados a destempo, como [se] viu acima, e seus valores devem ser expurgados dos lançamentos originais, haja vista o equívoco no período de apuração neles apontado.

Naquela Peça Informativa, foram demonstrados os valores remanescentes para os meses de março, junho, setembro e dezembro do ano-calendário sob análise, documento do qual tomou ciência a Impugnante, juntamente com os autos de infração complementares (AR à fl. 1446).

Uma vez que os lançamentos para esses períodos restam hígidos, dado o acerto na data do fato gerador (31/03/2004, 30/06/2004, 30/09/2004 e 31/12/2004), devem ser parcialmente mantidos, em decorrência da exclusão já levada a cabo na Peça Informativa (fls. 1421/1423), conforme abaixo reproduzido:

23. Ao se “transmutar” os fatos geradores trimestrais em mensais, estar-se-á, sem dúvida, a fazer novo lançamento ou a revisar lançamento anterior, o que, decididamente, não é da competência das Delegacias de Julgamento.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para excluir as exigências remanescentes relativas ao Pis e à Cofins.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes

Processo nº 19515.005872/2009-39
Acórdão n.º **1803-01.366**

S1-TE03
Fl. 1.638

CÓPIA