

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

Processo n°	19647.000092/2004-92
Recurso n°	150.007 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTROS
Acórdão n°	103-22.635
Sessão de	21 de setembro de 2006
Recorrente	Complexo Educacional de Ensino e Pesquisa Bureau Jurídico Ltda.
Recorrida	3ª Turma/DRJ - Recife/PE

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

APLICAÇÃO DA NORMA A FATOS GERADORES ANTERIORES. POSSIBILIDADE. Conforme a jurisprudência do STJ, a exegese do art. 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que não alcançados pela decadência, podendo a autoridade fazendária exigir das instituições bancárias as informações necessárias à realização do ato, sem depender de provimento judicial que o determine.

EXTRATOS BANCÁRIOS. UTILIZAÇÃO NO PROCEDIMENTO FISCAL. CABIMENTO. A utilização de informações bancárias no procedimento fiscal, com vistas à apuração do crédito tributário relativo a tributos e contribuições, tem respaldo no artigo 1º da Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, que deu nova redação ao § 3º, do artigo 11 da Lei nº 9.611, de 24 de outubro de 1996.

VALORES DECLARADOS NO PARCELAMENTO ESPECIAL. EXCLUSÃO. Os valores dos tributos incluídos no PAES, mesmo depois de iniciado o procedimento de ofício, devem ser expurgados dos respectivos Autos de Infração. Entretanto, prevalece a incidência da multa de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. INCORPORAÇÃO. Cabível a imputação da multa de ofício à incorporadora, quando os atos de incorporação ocorrerem depois de iniciado o procedimento de ofício e o controle da incorporada e da incorporadora é exercido pelas mesmas pessoas.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo (Súmula 1º CC nº 14).

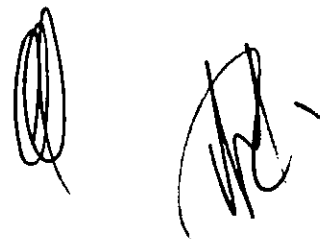
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativos aos fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 1998, inclusive, vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto (Relator) que acolheu a decadência apenas em relação ao IRPJ e PIS, e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir da tributação as importâncias inclusas em parcelamento especial e reduzir a multa de lançamento "ex officio" majorada de 150% ao seu percentual de 75%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER

Presidente





ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

Relator-Designado

10 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Márcio Machado Caldeira, Edson Antonio Costa Brito Garcia (Suplente Convocado), Flávio Franco Corrêa, Antonio Carlos Guidoni Filho e Paulo Jacinto do Nascimento.



Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

Contra a contribuinte acima mencionada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 05/12, e, por decorrência, os de natureza reflexa constantes às fls. 31/35, 47/54 e 73/76 do presente processo, para exigência do crédito tributário referente aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, adiante especificado, expresso em Reais:

TRIBUTO	FLS.	Imposto/ Contrib.	Juros de Mora	Multa Proporcional	TOTAL
IRPJ	05/12	587.609,77	382.559,67	730.204,61	1.700.37
COFINS	31/35	170.794,20	112.413,76	256.191,18	539.39
CSL	47/54	69.554,74	46.272,91	88.895,74	204.72
PIS	73/76	40.290,68	27.746,12	60.435,88	128.47
1 Valor total					2.572.96

Os referidos Autos são decorrentes de ação fiscal realizada junto à contribuinte, quando foi efetuado o arbitramento do seu lucro, tendo em vista não possuir livro caixa nos termos da legislação de regência e não manter escrituração contábil, e constatada a omissão de receitas da atividade nos supra citados períodos, caracterizada pela existência de diferenças substanciais entre os valores da movimentação financeira e os valores declarados de receita para os mesmos períodos, apurada conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal de fls. 89/103.

Foi efetuada representação fiscal para fins penais formalizada no processo n.º 19.647.000108/2004-67, o qual encontra-se anexado por apensação ao presente processo.

A multa de ofício foi agravada com base no artigo 44, II da Lei n.º 9.430/1996, fundamentada no fato de ter a fiscalização constatado que a interessada havia deixado de oferecer à tributação valores significativos, na medida em que não declarou e não incluiu na escrituração dos seus livros caixa a sua movimentação bancária, de forma reiterada durante todos os anos de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, evidenciando, em tese, a vontade do agente (dolo), tipificando, dessa forma, a hipótese de sonegação fiscal descrita no art. 71 da Lei n.º 4.502/1964.

O enquadramento legal dado ao lançamento objeto do presente processo, encontra-se nos mencionados Autos de Infração.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou impugnação às fls. 1.438/1.476 do volume VII do presente processo, argumentando o seguinte:

Preliminarmente, a contribuinte alega a ocorrência da decadência em relação aos períodos anteriores a dezembro de 1998, em face do

disposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional, por entender que o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS seriam tributos sujeitos ao lançamento por homologação, iniciando-se a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador.

Conclui que, dessa forma, estariam atingidos pela decadência os créditos tributários anteriores a dezembro de 1998, uma vez que o Auto de Infração em lide havia sido lavrado em 30/12/2003, ocasião em que havia sido notificada.

Aduz que em relação aos créditos sobre os quais incidiu multa majorada em face do alegado indício de fraude, a contagem do prazo decadencial deslocar-se-ia para a prevista no artigo 173, I do Código Tributário Nacional, ou seja, para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Porém, afirma que tal tese não se aplicaria ao caso em análise por ser a majoração da multa indevida e porque o primeiro dia do exercício seguinte a que se refere o aludido dispositivo legal, no caso do regime de tributação pelo lucro presumido, por ser trimestral, seria o primeiro dia do trimestre seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

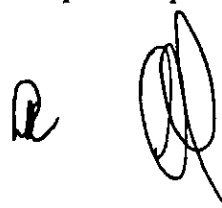
Acresce que em relação à CSLL, PIS e COFINS, não caberia a aplicação do disposto no artigo 45, I da Lei nº 8.212/1991, por ser lei ordinária o que contrariaria o disposto no artigo 146, III, "b" da Constituição Federal o qual determina caber a lei complementar estabelecer normas gerais sobre a decadência. Portanto, a lei que estabelecer a decadência seria a Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com "status" de lei complementar.

Prossegue afirmando que em sendo lançamento por homologação o prazo decadencial fluiria a partir da ocorrência do fato gerador, de acordo com o previsto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, tendo reproduzido ementas de decisões judiciais relativas à matéria.

Quanto ao mérito, a contribuinte apresentou os seguintes questionamentos, apresentados de acordo com a denominação adotada na peça impugnatória:

Do descabimento da aplicação da multa majorada de 150%:

Questiona a contribuinte a incidência da multa de ofício, mediante a argumentação de que toda a matéria autuada seria decorrente de movimentação financeira de titularidade da empresa Bureau Jurídico, que havia sido incorporada pela empresa Complexo Educacional de Ensino e Pesquisa Bureau Jurídico Ltda. Alega que nos estritos termos dos artigos 132 e 133 do CTN, bem como do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.598/1977, a responsabilidade da sucessora limita-se aos tributos não pagos pela sucedida, tão somente, não respondendo pelas multas fiscais, oriundas de lançamento de ofício, caso este ocorra após a incorporação, não sendo aplicáveis à incorporadora, pois, neste caso, a multa não poderá ser assumida como passivo da incorporada, por não existir à época do evento.



Conclui que ante a inteligência do CTN e a posição reconhecida pelos tribunais administrativos, deve ser integralmente cancelada a aplicação da multa de ofício, bem como o crédito tributário a ela correspondente, reafirmando que a responsabilidade do sucessor, nos limites circunscritos pelo referido dispositivo legal, cingir-se-ia aos tributos devidos até a data do evento, razão por que descaberia a aplicação de penalidade ao sucessor, apurada após o ato de incorporação.

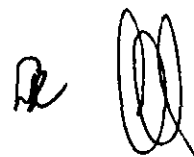
Aduz que a aplicação de penalidade justifica-se ante a conduta reprovável do contribuinte no tocante ao cumprimento de suas obrigações, principais e/ou acessórias, não podendo ser o contribuinte, na qualidade de sucessor, destinatário das penalidades punitivas, sobretudo aquelas cominadas após o evento (incorporação).

Alega ser insubsistente a argumentação (de falta de escrituração de sua movimentação bancária) apresentada pela fiscalização para o agravamento da penalidade, alegando estar pautada em simples ilação no sentido de que havia deixado de oferecer à tributação valores significativos, afirmando que só restaria caracterizado crime contra a ordem tributária se houvesse sido constatada divergência sistemática e reiterada entre as notas fiscais emitidas e as escrituradas nos livros fiscais e contábeis (no caso, o livro caixa), ou, ainda, omissão de receita decorrente de falta de emissão de documento fiscal, afirmando não haver sido comprovado nenhuma das hipóteses mencionadas.

Alega que em momento algum havia procedido de forma dolosa tendo em vista o fato de ter retificado suas DIRPJ diante da impossibilidade de justificar os créditos efetuados em suas contas de depósitos no prazo estipulado pelo Fisco, bem como ter declarado os tributos supostamente devidos no PAES, concluindo ser totalmente descabida a multa majorada, o que caracterizaria excesso de exação.

Argumenta que a prática do crime verificar-se-ia “quando o contribuinte, tentando fugir do controle da administração, omite de forma deliberada, no todo ou em parte, sua movimentação financeira e patrimonial, utilizando-se de inúmeros artifícios, dentre eles: a venda sem a devida emissão de documento fiscal, a nota fiscal ‘calçada’, (...). No presente caso isso não ocorreu. Nada ficou provado nos Autos. Logo, o motivo da qualificação da multa de ofício (150%) alegado pelos autuantes é totalmente equivocado.” Reproduz ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes acerca da aplicação de multa agravada condicionada à comprovação do evidente intuito de fraude.

Em seguida afirma militar em seu favor o fato de a autoridade administrativa ter feito constar no Auto de Infração em lide a expressão “em tese” ao descrever que a prática reiterada de não declarar a movimentação bancária, em tese, evidenciaria a vontade do agente, tipificando a hipótese de sonegação fiscal, discorrendo sobre os conceitos das expressões “em tese” (de acordo com o que se supõe, em princípio, em teoria) e “evidente” (que não oferece dúvida, que se compreende prontamente, dispensado demonstração, claro, manifesto, patente), concluindo que a situação descrita pelo autuante não ensejaria o agravamento da multa de ofício previsto no artigo 44, II da



Lei n.º 9.430/1996, uma vez que o referido dispositivo legal determina que só em caso de evidente intuito de fraude seria devido o já citado agravamento, e que a fiscalização havia se baseado apenas em simples suposições.

Acresce que a base de cálculo do imposto de renda havia sido apurada com base em valores constantes de extratos bancários que teriam sido obtidos irregularmente pelo Fisco, o que constituiria em simples presunção (art. 42 da Lei n.º 9.430/1996), a qual seria insuficiente como meio probante do "evidente intuito de fraude" exigido pela lei, mesmo porque presunção significaria justamente o oposto de evidente.

Pondera que a caracterização de crime contra a ordem tributária estaria patente se a fiscalização tivesse efetuado o arbitramento do lucro com base em notas fiscais emitidas pela contribuinte e que, através do confronto com as DIRPJ apresentadas, fosse constatada divergência ou houvesse comprovação da efetiva prestação com os respectivos nomes das fontes pagadoras, o que não teria ocorrido. Reafirma que o lançamento realizado com base em presunção legal não teria o condão de afirmar a existência de dolo, pois nem sequer teria havido a comprovação de que tais valores seriam relativos a receitas auferidas.

Conclui não haver prova "cabal e irrefutável" que confirme a pecha de crime contra a ordem tributária, "razão por que a majoração da multa deve ser veementemente espancada."

Da proteção constitucional ao sigilo bancário:

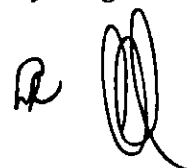
Alega a contribuinte que a Constituição Federal dispôs em seu artigo 5º como Direito Individual Fundamental a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, não podendo "o interesse arrecadatário do Fisco" ser considerado em grau de importância superior a um "Direito Individual Fundamental, erigido a cláusula pétrea pelo Poder Constituinte Originário (art. 60, §4º, IV da CF/88)". Considera que as informações bancárias estariam protegidas por tal dispositivo constitucional, citando doutrinadores acerca da matéria.

Assevera que, por estarem protegidas por dispositivo constitucional, as informações bancárias não poderiam ser utilizadas pelo Fisco para fundar pretensão fiscal, sendo apenas possível o acesso do fisco a tais informações, na pior das hipóteses, mediante prévia autorização judicial, citando jurisprudência.

Conclui que como no presente caso a fiscalização utilizou de informações bancárias sem autorização judicial, afrontando ao disposto no artigo 5º, LVI da CF, as mesmas seriam provas obtidas por meios ilícitos, sendo o lançamento nelas baseado nulo de pleno direito, "sendo irreparável seu vício, como ocorreu no caso presente."

Da irretroatividade da lei tributária:

Alega a contribuinte que a Lei Complementar n.º 105/2001 e a Lei n.º 10.174/2001, na qual o Fisco se valeu de informações bancárias para exigir supostas diferenças de Imposto de Renda, como no caso presente, não pode ter a sua aplicação em relação aos fatos geradores



ocorridos anteriormente à sua edição, em obediência ao princípio da irretroatividade da lei. Princípio este de natureza constitucional, "vez que se encontra agasalhado no art. 5º, XXXVI da CF/88 que reza: 'a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada'."

Sendo insubsistente a retroatividade da LC n.º 105/2001 e da Lei n.º 10.274/2001, "não pairam dúvidas que a relação jurídica em comento, por tratar-se de fatos, em parte, ocorridos anteriormente a 2001, é regida pelo primitivo §3º da Lei n.º 9.311/96, que vedava expressamente a utilização das informações bancárias obtidas pelo Fisco, mediante procedimento administrativo, para outros fins que não fosse o lançamento da CPMF, e pelo art. 38, §1º a 7º da Lei n.º 4.595/64 (recepcionada pela CF/88, por seu art. 192, com status de Lei Complementar) que só admitia a quebra de sigilo bancário por meio de decisão judicial." Reporta-se aos artigos 101 e 106 do Código Tributário Nacional, para concluir que das hipóteses ali elencadas para as quais seria admitida a aplicação retroativa da lei, não havia nenhuma que se amoldasse ao caso em lide, citando jurisprudência.

Aduz que seria inaceitável o lançamento proveniente de "suposta omissão de rendimentos oriundos de depósitos bancários, uma vez que a presunção legal prescrita pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/96 não evidencia nexo causal entre depósito bancário e rendimento omitido." Tendo citado a Súmula n.º 182 do extinto TFR e reproduzido ementas de acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes.

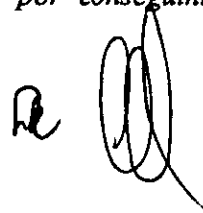
Do arbitramento do lucro:

Alega a contribuinte que em momento algum havia se recusado a entregar os livros caixa (única escrituração a que estaria obrigada em função do regime de tributação pelo lucro presumido), tendo-os franqueado ao fiscal atuante, o qual havia justificado o arbitramento, alegando que os referidos livros não haviam sido encadernados nem autenticados por qualquer órgão de registro, exigência esta descabida, uma vez que não amparada em dispositivo legal.

Aduz que apesar de haver apresentado os referidos livros, a fiscalização, sem aprofundar a ação fiscal, baseada nos valores declarados nas DIRPJ originais e nos extratos bancários fornecidos pelas instituições financeiras, de forma equivocada, havia efetuado o arbitramento do lucro.

Afirma que a única hipótese para o arbitramento do lucro é quando restar comprovada a imprestabilidade da escrita, a inexistência dos livros e documentos fiscais ou a recusa em fornecê-los e que não se justificaria pelo fato de não ter explicado, a priori as suas movimentações bancárias.

Argumenta que os dispositivos legais autorizadores de "lançamento de tributo por arbitramento" com inversão do ônus da prova para o contribuinte não poderiam ser interpretados de forma literal e isoladamente, porque implicaria em conceder à atividade de lançamento caráter discricionário em desrespeito ao comando do artigo 3º do Código Tributário Nacional e, por conseguinte, à



Constituição Federal, a qual instituiria importantes limitações ao exercício do poder de tributar.

Reitera que o arbitramento no presente caso somente seria possível caso ficasse devidamente comprovado nos autos a inexistência dos livros ou a recusa de sua entrega, o que não teria ocorrido, e que a autoridade administrativa havia exigido "ao arrepio da lei, encadernamento e autenticação dos livros Caixa apresentados." Acrescentando que a fiscalização havia procedido "sem nenhuma dificuldade, a apuração dos valores não constantes do livro caixa, o que demonstra o rigor excessivo do agente fiscal em relação à impugnante."

Conclui que se a sua escrituração não permitisse apurar eventuais receitas mantidas à margem da escrituração, jamais caberia lançamento de receitas omitidas apuradas por presunção ou por outros critérios. "Assim, ou fisco aceita a escrita do sujeito passivo e autua os valores mantidos fora da contabilidade como omissão de receita ou arbitra o lucro com base na receita escriturada (conhecida) ou, então, com base nos critérios elencados no artigo 51 da Lei nº 8.981/1995, quando a receita não for conhecida. O que a lei não admite é o fiscal, sob qualquer pretexto, ao mesmo tempo adotar procedimentos conflitantes: utilizar-se da escrituração para identificar omissão de receita e, concomitantemente, desprezar a escrituração."

Da opção pelo PAES:

Argumenta que a impugnante, Complexo Educacional de Ensino e Pesquisa Bureau Jurídico Ltda, incorporou a empresa Bureau Jurídico Desenvolvimento Profissional S/C Ltda em 31/07/2003, tendo decidido por aproveitar a oportunidade facultada pela Lei nº 10.684/03, disciplinada pela Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 1/03, requerendo "o parcelamento dos alegados débitos da incorporada relativamente ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, anos-calendário de 1998 (decaído), 1999, 2000, 2001 e 2002.

Salienta que mesmo não concordando com a tese de que os valores levados a crédito das contas de depósitos da incorporada significavam receitas, mas dada às dificuldades e escassez de tempo para justificar cada um dos lançamentos bancários levantados pela fiscalização, havia a contribuinte tomado "uma decisão conservadora e os declarou/confessou no PAES."

Aduz que a referida declaração havia se dado na forma disciplinada pelo artigo 1º, IV da Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 3, de 01/09/2003, tendo em vista que a ação fiscal ainda não havia se encerrado até 28/08/2003 (data da apresentação da declaração PAES). Conclui que tendo confessado os débitos "espontaneamente (mesmo não reconhecendo suas legitimidades), descabido foi o lançamento dos débitos abrangidos na confissão (que são todos, conforme se comprova junto à Declaração PAES constante do processo)."

Finaliza a impugnação requerendo a improcedência do lançamento constante do presente processo, em vista dos seguintes argumentos:



a) *decadência em relação ao período anterior a dezembro de 2003 ante o comando constante do artigo 150, §4º do CTN;*

b) *a responsabilidade da sucessora restringir-se-ia aos tributos não-pagos pela incorporada, nos termos do artigo 132 do CTN e da lei ordinária (Decreto-lei nº 1.598/88, art. 5º), não sendo cabível o lançamento de multa, seja ela de que espécie for. Acrescenta que não tendo sido comprovado de forma cabal e irrefutável a ocorrência de evidente intuito de fraude, descaberia a majoração da multa de que trata o art. 44, II da Lei nº 9.430/96;*

c) *as informações bancárias seriam protegidas constitucionalmente, de forma que só o Poder Judiciário poderia eximir as instituições financeiras do dever de sigredo. Dessa forma, a quebra do sigilo bancário pelo Fisco seria ilegal, e conseqüentemente, a prova assim obtida, imprestável para fins de tributação;*

d) *as disposições da Lei Complementar nº 105, sobretudo no que tange ao disposto no seu art. 6º, bem como da Lei nº 10.174, que alterou o art. 11 da Lei nº 9.311/96, só teria eficácia a partir de suas vigências, ou seja, de 2001, haja vista a irretroatividade da lei tributária;*

e) *o arbitramento do lucro, por ser medida extrema, só deveria ser implementado quando ocorrido, de forma inquestionável, uma das situações previstas na Lei nº 8.981/1995, artigo 47, III e IV, o que não havia ocorrido no presente caso, e*

f) *não se poderia lançar valores já confessados, mediante declaração PAES, entregue antes de finalizada a ação fiscal, na forma disciplinada pela Portaria Conjunta PGFN/SRF nº 03/2003.*

A Delegacia de Julgamento prolatou o Acórdão DRJ/REC nº 12.280/2005 (fls. 1.522/1.554) manifestando-se pela procedência do lançamento. Ainda assim, no bojo do voto acolhe a argumentação da impugnante no sentido de considerar os valores de tributo declarados ao PAES. A ementa do voto estabelece:

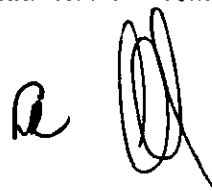
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO X LANÇAMENTO DE OFÍCIO –DECADÊNCIA: No lançamento por homologação o que se homologa é o pagamento. Constatada pelo Fisco falta de pagamento de tributo ou insuficiência do pagamento, objeto de auto de infração, a hipótese é de lançamento ex officio, regendo-se pelo disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

DECADÊNCIA: CONTRIBUIÇÕES: O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 (dez) anos por expressa determinação legal.

MULTA DE OFÍCIO. SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: A incorporadora é responsável pelo pagamento da multa de ofício decorrente de infração atribuída à incorporada, mormente se sucessora e sucedida têm em comum a mesma sócia-administradora.



A multa de lançamento de ofício aplica-se à sucessora por infração cometida pela sucedida, ainda que apurada após a sucessão.

DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS: Configura-se como omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em que o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, origem dos recursos utilizados nestas operações.

OMISSÃO DE RECEITAS – VALORES CONFESSADOS EM DECLARAÇÃO PAES. A confissão de débitos fiscais ainda não constituídos ao parcelamento especial instituído pela Lei n.º 10.684, de 2003, tem caráter irretratável e irrevogável.

PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS. MEIO LÍCITO DE OBTENÇÃO: É válida a prova consistente em informações bancárias requisitadas em absoluta observância das normas de regência e ao amparo da lei, sendo desnecessária prévia autorização judicial.

RETROATIVIDADE. LEGISLAÇÃO QUE AMPLIA OS MEIOS DE FISCALIZAÇÃO: É incabível falar-se em irretroatividade da lei que amplia os meios de fiscalização, pois esse princípio atinge somente os aspectos materiais do lançamento e não aqueles relativos ao procedimento de investigação do ilícito tributário.

MULTA AGRAVADA. INCIDÊNCIA: Manter conta bancária à margem da contabilidade, na qual são movimentados elevados valores, sem comprovação da origem dos recursos correspondentes, constitui uma ação dolosa, com o intuito de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, justificando a imposição da penalidade agravada, de acordo com a legislação de regência.

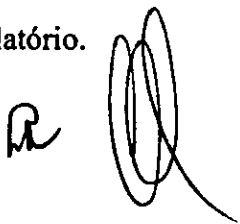
IRPJ - LUCRO ARBITRADO: Não tendo a pessoa jurídica comprovado reunir condições de submeter seus resultados pelo lucro real ou presumido, obedecidas as obrigações acessórias próprias, tais como escrituração do Livro Caixa, ou escrituração contábil, completas, nos termos da legislação comercial e fiscal, cabível o arbitramento de seu lucro.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS, COFINS, IRRF E CSLL: A tributação reflexa deve, em relação aos respectivos Autos de Infração, acompanhar o entendimento adotado quanto ao principal, em virtude da íntima relação dos fatos tributados

Lançamento procedente

Não se conformando, a interessada recorre a este Conselho (fls. 1.605/1.626), reiterando as razões da peça impugnatória e reclamando pela aplicação da decisão recorrida no que se refere à dedução dos valores declarados no PAES.

É o Relatório.



Voto Vencido

Conselheiro LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Relator

Cumpridos os requisitos para garantia de instância (fls. 1622/1623), o recurso preenche as condições de admissibilidade e deve ser conhecido.

1) Utilização das informações referentes à movimentação financeira:

Em relação à quebra de sigilo bancário, o fornecimento de informações bancárias pelas instituições financeiras à autoridade fiscalizadora não constitui quebra de sigilo, nos termos do inciso III, do § 3º, do artigo 1º da Lei Complementar nº 105/01, observadas as disposições do artigo 6º dessa mesma norma.

A Lei nº 10.174, de 9 de janeiro de 2001, por sua vez, alterou a redação do art. 11 da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, permitindo a utilização das informações bancárias na constituição de crédito tributário relativo a impostos e contribuições além da CPMF.

No que tange à retroatividade desses dispositivos, o STJ definiu a questão pela possibilidade da aplicação a fatos geradores anteriores, no entendimento de que a matéria tem natureza procedimental, aplicando-se ao caso o § 1º do artigo 144 do CTN:

DIREITO TRIBUTÁRIO. SIGILO BANCÁRIO. LC 105/2001 E LEI 10.174/2001.

USO DE DADOS DE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS PELAS AUTORIDADES

FAZENDÁRIAS. POSSIBILIDADE. CONDIÇÕES. APLICAÇÃO IMEDIATA.

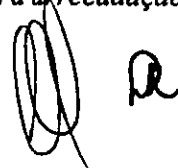
PRECEDENTES.

1. A Lei 9.311/1996 ampliou as hipóteses de prestação de informações bancárias (até então restritas - art. 38 da Lei 4.595/64; art. 197, II, do CTN; art. 8º da Lei 8.021/1990), permitindo sua utilização pelo Fisco para fins de

tributação, fiscalização e arrecadação da CPMF (art. 11), bem como para instauração de procedimentos fiscalizatórios relativos a qualquer outro tributo (art. 11, § 3º com a redação da Lei 10.174/01).

2. Também a Lei Complementar 105/2001, ao estabelecer normas gerais sobre o dever de sigilo bancário, permitiu, sob certas condições, o acesso e utilização, pelas autoridades da administração tributária, a documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras" (arts. 5º e 6º).

3. Está assentado na jurisprudência do STJ que "a exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da



CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais, desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência" e que "inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal" (REsp 685.708/ES, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 20/06/2005. No mesmo sentido: REsp 628.116/PR, 2ª Turma, Min Castro Meira, DJ de 03/10/2005; AgRg no REsp 669.157/PE, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 01/07/2005; REsp 691.601/SC, 2ª Turma,

Min. Eliana Calmon, DJ de 21/11/2005).

4. Recurso especial provido.

(Acórdão proferido no Resp 597431/SC, julgado em 15/12-05, Ministro Teori Albino Zavascki, publicado no DJ em 13/02/06).

O artigo 42 da Lei nº 9.430/96, estabeleceu a presunção legal de que os valores creditados em conta de depósito em relação aos quais o titular, devidamente intimado, não comprovar a origem dos recursos, caracterizam omissão de receita.

Sob esse prisma, a presunção legal trazida ao mundo jurídico pelo dispositivo em tela transfere o ônus da prova ao sujeito passivo, a quem cabe prestar os devidos esclarecimentos quanto aos valores movimentados.

As questões envolvendo eventual violação de princípios constitucionais abrangem matéria que não pode aqui ser tratada. Discussões quanto à legalidade ou inconstitucionalidade de dispositivos legais, plenamente integrados no ordenamento jurídico tributário, fogem à competência do contencioso administrativo. Quanto ao tema, a jurisprudência deste Colegiado foi uniformizada pela recente edição da Súmula 1º CC nº 2, cujo Enunciado prevê:

O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

2) Previsão legal para arbitramento do lucro:

Argumenta a recorrente que o arbitramento de lucros só seria possível caso comprovado nos autos a inexistência dos livros ou a recusa de sua entrega, o que não ocorreu.

Pelas informações contidas no Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 89/103) verifica-se a interessada não efetuou escrituração contábil. Esse fato não foi contestado em nenhum momento, até porque só poderia sê-lo com a apresentação de documentos que demonstrassem o contrário, o que não ocorreu.

Para que seja desobrigada da escrituração, a pessoa jurídica optante pela sistemática de tributação com base no lucro presumido deve manter Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira da empresa, inclusive a bancária. São

esses os dizeres do art. 527 do RIR/99, *caput* e Parágrafo Único, com matriz legal na Lei nº 8.981/95:

Art. 527. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

(.....)

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver Livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45, parágrafo único).

Preencheu o Livro Caixa somente depois de intimado a fazê-lo. Ainda assim, seu conteúdo não refletia a real situação da pessoa jurídica pela ausência de registro da movimentação bancária, contrariando disposição literal da regra supra transcrita.

Desse modo, a situação está perfeitamente enquadrada na hipótese de arbitramento prevista no inciso III, do art. 530, do RIR/99:

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):

(.....)

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;

(.....)

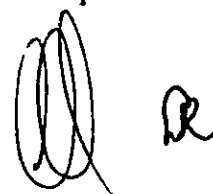
Pelo exposto, manifesto-me pela correção do procedimento fiscal nessa questão.

3) Inaplicabilidade da multa de ofício:

Manifesta-se a recorrente no sentido de que não lhe poderia ser imputada multa de ofício por ser incorporadora da empresa que teria praticado a irregularidade. Afirmo, com base nos termos do art.132 do CTN, que a responsabilidade da incorporadora limita-se aos tributos devidos até a incorporação, o que excluiria penalidades.

A princípio, assiste razão à recorrente. O dispositivo mencionado fala em tributos e a jurisprudência deste Colegiado é majoritária no sentido de excluir a responsabilidade do incorporador por multa devida pela incorporada, quando a autuação ocorre depois do ato de incorporação.

Entretanto, duas circunstâncias devem ser levadas em conta no presente caso. Uma delas é que a incorporação ocorreu durante o período no qual a incorporada estava sob procedimento fiscal.



A outra reside no fato de que o controle societário da incorporada e da incorporadora era exercido pelas mesmas pessoas. Na época do registro da incorporação (07/2003), a pessoa jurídica BUREAU JURÍDICO DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL S/C LTDA. (incorporada), tinha como sócias Maria de Lourdes Diniz e Sandra Cristina da Silva sendo que essa última, por disposição contratual exercia com exclusividade a gerência da sociedade. Na mesma época, a composição societária da incorporadora (COMPLEXO EDUCACIONAL DE ENSINO E PESQUISA BUREAU JURÍDICO LTDA) era formada por José Janguê Bezerra Diniz e Sandra Cristina da Silva, também sócia e única gerente da incorporada.

Em novembro de 2003, ainda durante o procedimento fiscal, a incorporadora alterou o contrato social e a composição societária. Retiraram-se da sociedade José Janguê Bezerra Diniz e Sandra Cristina da Silva e ingressaram Jonaldo Jandie Bezerra Diniz e Maria de Lourdes Diniz, que era sócia majoritária da incorporada. Vê-se que a incorporada e a incorporadora sempre foram controladas pelas mesmas pessoas da uma mesma família.

O principal argumento quanto à impossibilidade de se cobrar da incorporadora multa por infrações fiscais cometidas pela incorporada tem como base o fato de não se poder imputar àquela responsabilidade por fatos que lhe seriam desconhecidos ou, ainda que conhecidos, completamente alheios a sua vontade.

Nenhuma dessas excludentes aplica-se no caso em tela. O ato de incorporação praticado durante a ação fiscal induz à conclusão de que o procedimento seria de pleno conhecimento da incorporadora. Além do mais, tratando-se de pessoas jurídicas administradas pelos mesmos sócios, pode-se dizer que as infrações cometidas na incorporada, implicando na multa de ofício, foram praticadas pelos responsáveis perante a incorporadora.

Sob esse prisma, entendo que deva prevalecer a cobrança da multa de ofício.

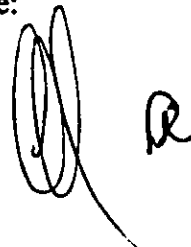
4) Qualificação da multa:

No intuito de justificar a majoração da multa para 150%, a autoridade fiscal centrou os argumentos sobre a não escrituração da movimentação bancária no Livro Caixa. O fato descrito, sem dúvida alguma, caracteriza omissão de receita sujeita a lançamento com imputação da multa de ofício.

A Fiscalização não descreveu nenhuma outra prática adotada pela fiscalizada que pudesse robustecer a convicção quanto à caracterização do dolo. Entendo que a omissão de receita nos moldes praticados constitui-se em indício necessário, mas não suficiente, da conduta tipificada nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

Saliento que, a meu ver, não é o fato de se tratar de apenas um indício que descaracteriza o dolo. Ao contrário, indício é prova e a prova indiciária pode perfeitamente firmar convicção quanto à conduta fraudulenta. Só que, em casos como o presente, é necessária a constatação de fatos agravantes complementares que diferenciem perfeitamente esta situação de outras hipóteses de omissão de receita nas quais é aplicada multa de 75%.

Esse entendimento foi consolidado na jurisprudência deste Colegiado com a recente edição da Súmula 1º CC nº 14, cujo enunciado prevê:



A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Com base no até aqui exposto, entendo ser incabível a qualificação da multa de ofício, que deve retornar ao patamar de 75%.

5) Decadência:

Sendo incabível a qualificação da multa, passo a analisar a arguição concernente à decadência.

Ainda pairam algumas controvérsias em relação à sistemática de contagem do prazo decadencial para que a Fazenda Pública exerça o direito potestativo de constituir o crédito tributário mediante lançamento.

Pauto minha linha de raciocínio no sentido de que esse prazo foi definido como regra geral no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(.....) (grifo acrescido)

Por outro lado, dentre as modalidades de lançamento definidas pelo CTN, o art. 150 trata do lançamento por homologação. Nesse caso, o § 4º do dispositivo estabeleceu regra específica para a decadência:

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

(.....)

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

Hodiernamente, a grande maioria dos tributos submete-se ao lançamento por homologação, com é o caso do IRPJ. Assim, circunstancialmente, aquilo que representava uma regra específica tornou-se norma geral para efeitos de contagem do prazo decadencial.



No caso, a ciência da autuação ocorreu em 30/12/2003. Para o IRPJ, aplicando-se o prazo quinquenal foram atingidos pela decadência os períodos de apuração com fatos geradores anteriores a 30/12/98 ou seja, 1º, 2º e 3º trimestres de 1998.

Entende a Relatora da decisão recorrida que, não havendo pagamento antecipado, aplicar-se-ia a regra do art. 173, I, independentemente da sistemática de apuração do tributo, ou seja, mesmo aos tributos lançados por homologação. Isso porque, alega-se, não havendo pagamento, não há o que homologar.

Ouso discordar. A existência ou não de pagamento não pode ser fator suficiente para alteração do prazo decadencial. A regra do art. 173, I, aplica-se aos tributos cuja sistemática de apuração prevê o lançamento antes do pagamento. Como exemplo temos o IPTU, onde o sujeito passivo é notificado a pagar um valor previamente apurado pelo Município. Se por hipótese, num gesto de liberalidade, o contribuinte apura o valor do imposto e faz o recolhimento antes da notificação, não haverá alteração na contagem do prazo decadencial, pois, na verdade, o pagamento antecipado não alterou o mecanismo de apuração.

O mesmo deve prevalecer nos tributos lançados por homologação. Ora, existe alguma diferença semântica entre ausência de pagamento e pagamento de valor zero?

A prevalecer o entendimento da decisão recorrida, jamais haveria a aplicação da regra estabelecida no § 4º do art. 150. Isso porque na ausência de pagamento aplica-se o art. 173, I. Se houver pagamento, mas insuficiente, caberia também esse mesmo dispositivo. A única hipótese restante é a do pagamento integral só que, nesse caso, não há que se falar em prazo decadencial para lançamento de ofício, pois o tributo estaria quitado.

No que se refere às contribuições sociais sua natureza tributária coloca-as, no gênero, como espécies sujeitas ao lançamento por homologação. Aplicam-se a elas, portanto, as disposições do art. 150 do Código Tributário Nacional. O já mencionado § 4º do mencionado artigo autoriza que a lei estabeleça prazo diverso dos cinco anos ali determinados.

Foi assim que a Lei nº 8.212, de 26 de julho de 1991, regulamentando a Seguridade Social, tratou do prazo decadencial das contribuições sociais da seguinte forma:

"Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada."
(grifo nosso)

A mencionada lei determina expressamente quais as contribuições sociais, a cargo da empresa, que tenham base no lucro e no faturamento:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:



I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

(.....).

O Decreto-Lei nº 1.940/82 regulamenta o Finsocial. Posteriormente, a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Cofins e determinou que essa contribuição seria cobrada em substituição àquela. Assim dispõe o art. 9º da LC:

Art. 9º A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social, salvo a prevista no art. 23, inciso I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual deixará de ser cobrada a partir da data em que for exigível a contribuição ora instituída. (grifo nosso).

Vê-se, portanto, que sob a ótica da Lei 8.212/91 a contribuição para a Seguridade Social calculada sobre o faturamento é o Finsocial, posteriormente substituído pela Cofins e a contribuição calculada sobre o lucro é a CSLL. Não há menção ao PIS.

É certo que o CTN concedeu à lei ordinária a possibilidade de estabelecer prazo decadencial diferente daquele originariamente previsto no § 4º do art. 150 daquele diploma legal. No entanto, não se pode perder de vista que se trata de uma excepcionalidade.

Sob essa ótica, constatando-se que a Lei nº 8.212/91 em nenhum de seus dispositivos trata do PIS, considerar-se que o prazo decadencial previsto no art. 45 daquela norma aplicar-se-ia a essa contribuição seria um abuso interpretativo à concessão feita pelo CTN.

O tema do prazo decadencial tem grande importância na relação fisco-contribuinte, inclusive pelo impacto no princípio da segurança jurídica. Sendo assim, o tratamento da matéria é prerrogativa da norma positivada. Não havendo disposição expressa no texto legal, não se pode definir o prazo decadencial com base em interpretação do alcance da lei.

Entendo, destarte, que ao prazo decadencial do PIS deve ser aplicada a regra geral quinquenal estabelecida no § 4º do art. 150 do CTN. Assim, no presente caso, com relação a essa contribuição estão abrangidos pela decadência os períodos de apuração até 30/11/98, inclusive.

Por outro lado, a Cofins e a CSLL estão elencadas entre as contribuições submetidas às regras da Lei nº 8.212/91, incluindo aí o prazo decadencial definido no art. 45 desse diploma legal. Tendo em vista que não cabe à autoridade administrativa avaliar questionamentos referentes à constitucionalidade ou ilegalidade de norma legal plenamente inserida no ordenamento jurídico pátrio, não há que se falar em decadência para a exigência referente a essas contribuições.



6) Inclusão de débitos no PAES:

Esse tema já foi enfrentado pela autoridade julgadora de primeira instância que decidiu no sentido de que os valores declarados nesse parcelamento deveriam ser segregados do lançamento de ofício, com a ressalva de que a multa de ofício deveria ser mantida.

Correta a manifestação do Órgão julgador. A legislação permite a inclusão de débitos no parcelamento especial mesmo quando o sujeito passivo está sob procedimento fiscal. Se os valores foram declarados ao PAES antes da autuação, devem ser expurgados do lançamento na execução do Acórdão. Isso se aplica a todos os Autos de Infração.

Por outro lado, ainda que antes da autuação, a Declaração PAES foi formalizada quando a recorrente estava sob procedimento fiscal. Nesse caso, não há como excluir a incidência da multa de ofício, apenas ressaltando que o percentual aplicado deve ser de 75% .

7) Conclusão:

Em resumo, de todo o exposto meu voto é no sentido de dar provimento parcial ao recurso para, mantidas as demais exigências:

-Acolher a decadência em relação ao IRPJ para o 1º, 2º e 3º trimestres de 1998 e, em relação ao PIS, para os períodos de apuração até 30/11/98, inclusive;

-Reduzir a multa de ofício aplicada na forma qualificada ao patamar de 75%;

-Excluir da tributação apurada sobre a receita omitida, em todos os Autos de Infração, os respectivos valores dos tributos declarados ao PAES.

Sala das Sessões, em 21 de setembro de 2006


LEONARDO DE ANDRADE COUTO



Voto Vencedor

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator designado.

Peço permissão para divergir do relator, Conselheiro LEONARDO ANDRADE COUTO, unicamente quanto ao entendimento adotado sobre decadência de CSLL e Cofins.

Não parece haver controvérsia quanto à natureza tributária das contribuições sociais, nem sobre a sua submissão às regras de decadência dos tributos. Também me parece certo que a legislação de regência no período ao qual se refere o lançamento autoriza enquadrá-las na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação.

O prazo decadencial das contribuições sociais é de 10 (dez) anos, conforme fixado pelo art. 45 da Lei 8.212/91:

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II - da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea j do art. 95 desta lei.”

Todavia, a precisa identificação da regra de decadência aplicável às contribuições sociais inclui também a observação do art. 146, III, “b” da Constituição da República. Prescreve o texto constitucional:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)”

De fato, como visto, a Constituição exige expressamente que a matéria seja disciplinada por intermédio de lei complementar. O nosso Código Tributário - Lei 5.172/66 - é o ato legal competente para dispor sobre o tema. Muito embora não seja lei complementar formal, o é no seu aspecto material ou ontológico haja vista ter sido assim recepcionado pela atual ordem constitucional.

De acordo com a lição de Paulo de Barros Carvalho¹:

“O Código Tributário Nacional foi incorporado à ordem jurídica instaurada com a Constituição de 5 de outubro de 1988. Quanto mais não fosse, por efeito da manifestação explícita contida no § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assegura a validade sistêmica da legislação anterior, naquilo em que não for incompatível com o novo ordenamento. É o tradicional princípio da recepção, meio pelo qual se evita intensa e árdua movimentação dos órgãos legislativos para o implemento de normas jurídicas que já se encontram prontas e acabadas, irradiando sua eficácia em termos de compatibilidade plena com o teor dos novos preceitos constitucionais. Porventura inexistisse a aplicabilidade de tal princípio e, certamente, o poder Legislativo não faria outra coisa, durante muito tempo, senão reescrever no seu modo prescritivo regras já conhecidas, nos vários setores do convívio social. Este trabalho inócuo e repetitivo é afastado por obra daquela orientação que atende, sobretudo, a outro primado: o da economia legislativa.”

Seria admissível que o legislador ordinário viesse a fixar prazo decadencial menor, exercendo a delegação que lhe foi passada pelo comando “se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos...” (§ 4º do art. 150). Não haveria aí nenhuma afronta à Lei Maior. Se fixar prazo maior, como efetivamente ocorreu com o advento do art. 45 da Lei 8.212/91, invadirá o âmbito privativo da lei complementar e, conseqüentemente, terá desrespeitado o comando do art. 146, II, “b” da Carta Magna.

Esse é o consenso que encontro na doutrina, a exemplo de Luciano Amaro²:

“Não obstante, aparentemente, a lei de cada tributo (que opte pela modalidade de lançamento por homologação) possa escolher qualquer prazo, maior ou menor do que o indicado no Código Tributário Nacional, parece-nos que a melhor exegese é no sentido de que a lei só possa fixar prazo para homologação menor do que o previsto pelo diploma legal.”

A Lei 8.212/91 também extrapolou a sua competência ao fixar, como termo inicial do prazo decadencial, o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído” (art. 45, I), quando o art. 150 do CTN, no seu § 4º, já estabelecera a data do fato gerador como ponto de partida da contagem do prazo.

¹ “Curso de Direito Tributário”, 13ª edição, Saraiva, São Paulo, 2000, pág. 191.

² “Direito Tributário Brasileiro”, 3ª edição, Saraiva, São Paulo, 1999, pág. 348.

Desse modo, considerando-se que a supremacia das normas constitucionais obriga o aplicador da lei a observá-las preferencialmente às normas de hierarquia inferior, concluo que também é de cinco anos, contados a partir do fato gerador, o prazo decadencial ao qual está subordinado o fisco quanto ao lançamento das contribuições sociais.

Pelo exposto, voto pelo acolhimento da preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário de CSLL e Cofins relativo aos fatos geradores até novembro de 1998, inclusive. No mais, adoto o r. voto do relator original.


ALOYSIO JOSÉ PERCINO DA SILVA

