



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

**Processo nº** 10120.008006/2004-54  
**Recurso nº** 157.756 Voluntário  
**Matéria** IRPJ E OUTRO  
**Acórdão nº** 103-23.356  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2008  
**Recorrente** INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS IMPERIAL S.A.  
**Recorrida** 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN. Preliminar de decadência acolhida.

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. INDEDUTIBILIDADE. São indevidáveis as despesas decorrentes de operações com debêntures formalizadas apenas "no papel" e com a finalidade precípua de eliminar os lucros tributáveis da empresa emitente dos títulos.

EXERCÍCIO FISCAL DE 2000. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança do tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base de incidência o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

MULTA ISOLADA – ANO-CALENDÁRIO 2003 – a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento em relação a 2003.

IRPJ e CSLL. EXERCÍCIO FISCAL DE 2004. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes desta E. Câmara (v.g., Recurso 124.946), a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos por INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS IMPERIAL S.A.

ACORDAM os membros da TERCEIRA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos até novembro de 1999 (inclusive), em relação ao IRPJ e às multas de ofício isolada e regulamentar, vencido o Conselheiro Luciano de Oliveira Valença (Presidente), que não a acolheu em face do art. 173, I do CTN. No mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso nos seguintes termos: a) por maioria de votos, AFASTAR a multa isolada relativamente ao fato gerador ocorrido em dezembro de 1999, vencidos os Conselheiros Antônio Bezerra Neto e Luciano de Oliveira Valença (Presidente), que não entenderam devida a multa; b) por unanimidade de votos, REDUZIR a multa isolada ao percentual de 50% (cinquenta por cento); c) por voto de qualidade, MANTER a multa isolada referente ao ano 2003; vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho (Relator), Márcio Machado Caldeira, Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento, que entenderam ser devida a sua exclusão, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor relativamente à manutenção da multa isolada para o ano 2003 o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA  
Presidente

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES  
Redator Designado

FORMALIZADO EM: 28 MAI 2008

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE BEBIDAS IMPERIAL S/A em face de acórdão proferido pela 2ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE BRASÍLIA - DF, assim ementado:

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

*Ano-calendário: 1999,2000,2001,2002,2003.*

*Ementa: DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES - Caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos formalizados apenas "no papel" e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures. Consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas, pois, não seriam necessárias.*

*DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA.*

*Lançamentos reflexos. Ao se decidir de forma exaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espalha seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.*

*Lançamento Procedente"*

O caso foi assim relatado pela Delegacia Regional de Julgamentos recorrida, verbis:

*"Contra o sujeito passivo qualificado nos autos foram lavrados os autos de infração de IRPJ fl. 680/692, no valor total de R\$ 3.857.742,80, o auto de infração de Contribuição Social fl. 702/714, no valor total de R\$ 1.094.952,92.*

*A fiscalizada emitiu e vendeu à empresa Refrigerantes Imperial S/A (debenturista), cem debêntures pelo montante de R\$ 3.850.000,00 (valor nominal de R\$ 150.000,00 e prêmio de R\$ 3.700.000,00), por meio da Escritura de Emissão particular. Ambas empresas do mesmo grupo empresarial.*

*A liquidação do preço de aquisição das debêntures foi feito pelas transferências de créditos de contratos de mútuo da debenturista junto às empresas mutuárias (do mesmo grupo).*

*A análise dos lançamentos comprova a completa desnecessidade da emissão das debêntures, pois, não houve em decorrência desta emissão, aporte de um centavo ao menos de recursos para a fiscalizada, mas tão somente compromisso de transferência de praticamente todo seu lucro apurado para a debenturista (o que começou a ocorrer no mesmo dia da emissão dos títulos).*

*Assim, a emissão dos títulos serviu simplesmente para transferir a dívida dessas empresas com a debenturista para a fiscalizada.*

*Não havendo aporte de capital na emissora, não foi vislumbrado pela fiscalização o motivo para levar à emissão tão gravosa de debêntures, posto que tais títulos dariam à debenturista, segundo o disposto no item 12 da Escritura de Emissão particular de Debêntures da fiscalizada (fl. 448), o direito à participação em quase todo o lucro apurado na fiscalizada (99%). Assim, a fiscalizada teria transferido o seu lucro em troca de cobrar dívidas de terceiros de valor equivalente ao lucro desviado.*

*Como se não bastasse tudo já descrito, foi encontrado no livro de balancetes de dezembro de 1999, cópia do projeto de "planejamento tributário" (435 até 444) onde consta que a fiscalizada deteria lucro tributável de R\$ 4.000.000,00 em julho de 1999, e a refrigerante Imperial S/A dever-lhe-ia R\$ 6.000.000,00 em contratos de mútuo, o que ensejaria emissão das debêntures para o cumprimento dos objetivos de neutralização do lucro a ser apurado pela fiscalizada, e a concentração na fiscalizada dos créditos de mútuo das empresas do grupo.*

*Ainda no projeto consta que a criação da reserva produzirá um efeito favorável que poderá ser utilizado no aumento do capital, sem tributação, e que o valor do prêmio pago constitui despesa dedutível para ele. O projeto, ainda, estima o lucro transferido das empresas, que servirá para a quitação da parte da dívida delas.*

*Note-se que em todas estas operações não se envolveu transferência efetiva de nenhum centavo, mas só transferências de valores intercontas apenas na contabilidade das empresas. Isto tudo serviu somente para gerar despesa não justificável, com consequente redução a próximo de zero do IRPJ e CSLL incidentes sobre o lucro.*

*A fiscalização recompôs o lucro adicionando ao lucro líquido a despesa desnecessária de participação nos lucros para debenturista.*

*Houve, também, ausência de adição ao lucro líquido na determinação do lucro real do saldo do lucro inflacionário acumulado em 31/12/1995, o qual deveria ter sido realizado pelo menos 10%, mas não foi.*

*Também foram identificadas algumas omissões de informações nos arquivos digitais de notas fiscais entregues à fiscalização. Assim, houve diferenças nas informações escrituradas no livro de apuração do ICMS e os arquivos digitais entregues à fiscalização, o que implicou no lançamento da multa regulamentar.*

*Temos, também, a falta de recolhimento do IRPJ devido por estimativa mensal, advinda de balanço de redução, cujos valores foram diminuídos indevidamente pelas despesas desnecessárias com pagamento de participações de lucros para debêntures.*

*A falta de recolhimento resultou em multas isoladas.*

*Por último temos as multas isoladas devido às diferenças entre o valor escriturado e o declarado/recolhidos (verificações obrigatórias).*

*A contribuinte impugna fl.737 até 763 alegando (resumo):*



## PRELIMINAR

### DECADÊNCIA

*Alega que os tributos e as multas vencidos até 31/11/1999 deveriam ser anulados, pois, estariam decaídos, pois, seriam por homologação § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). Anexa jurisprudência.*

### DA DESPESA COM DEBÊNTURES

*Alega ser lícito o contribuinte estruturar seus negócios de forma a pagar menos tributo.*

*Que planejamento fiscal só pode ser atacado se houver simulação (no conceito do Código Civil) ou tentar ocultar um fato gerador já ocorrido.*

*A jurisprudência tem repudiado conceitos de abuso de forma ou de direito ou consideração econômica.*

*Alega que a fiscalização teria desconsiderado a emissão de debêntures e que só judicialmente isto poderia ser feito.*

*Anexa jurisprudência.*

*Mesmo perante uma doutrina minoritária que exige uma motivação econômica, além da forma jurídica, existiria a justificativa como aumento significativo do Patrimônio Líquido o que lhe deu maior credibilidade e a captação de recursos dos acionistas para a melhoria na produtividade, qualidade, redução de custos. Trata-se de um negócio jurídico indireto.*

*Assim, mesmo se não houvesse motivação negocial, econômica, patrimonial ou qualquer outra que fosse, não existe nenhuma lei que impede o procedimento adotado.*

*Nada impede que outra empresa do mesmo grupo sejam proprietárias das debêntures de participações nos lucros (DPL).*

*Alega que o art. 462 do RIR/99 previa a dedutibilidade integral das participações nos lucros da pessoa jurídica atribuídas às debêntures de sua emissão.*

*O inciso III do art. 442 do RIR/99 afirma que o prêmio de emissão das debêntures será receita não tributável.*

*Alega que a remuneração das DPL seriam renda variável.*

### MULTAS ISOLADAS SOBRE IRPJ POR ESTIMATIVA (1999)

*A fiscalização estaria imputando duas infrações sobre o mesmo fato:*

*a) exigir o IRPJ incidente sobre a tributação de "despesas desnecessárias" relativas à remuneração de debêntures;*

*b) exigir multa isolada, pois, estas despesas teriam reduzido o IRPJ devido por estimativa.*

*Haveria no auto de infração uma tentativa de dupla incidência de multa, bis in idem.*

*Em anexo jurisprudência do Conselho de Contribuintes.*

#### *MULTAS ISOLADAS SOBRE IRPJ POR ESTIMATIVA (2003)*

*Alega que após o encerramento do exercício com a apuração definitiva do tributo cessa qualquer possibilidade de imposição da multa isolada sobre o valor não recolhido antecipadamente.*

#### *MULTA ADMINISTRATIVA*

*Do ano calendário de 1999, estaria decaído. Alega não estar conseguindo ler as informações eletrônicas referentes a 1999. Assim, não poderá defender-se.*

*Não haveria prejuízo ao fisco, pois, ora são maiores no livro ora no CD. E os valores no livro não foram impugnados pela fiscalização.*

*Multa excessiva, exorbitante, por simples erro na informação eletrônica.*

*Requer complemento da impugnação.”*

O acórdão *a quo* considerou insubsistente a impugnação e procedente o lançamento.

Em sede preliminar, o acórdão impugnado não acolheu preliminar de decadência relativa aos créditos referentes a fatos geradores ocorridos até a competência novembro de 1999, sob o fundamento de que o prazo decadencial teria início no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que ele poderia ter sido lavrado, a teor do disposto no art. 173, I do CTN.

No mérito, o acórdão recorrido asseverou a legitimidade da glosa das despesas relativas à remuneração de debêntures adquiridas por empresas coligadas, pois tais despesas seriam desnecessárias à manutenção da fonte produtiva da Recorrente e teriam sido contraídas exclusivamente para “lesar o fisco”. No particular, alegou o acórdão que “*a contribuinte não comprovou que a operação lhe deu alguma vantagem empresarial, que lhe deu maior credibilidade, ou, captou recursos devido àquelas operações, e nem que teria reduzido seus custos.*”

Quanto às multas isoladas por não recolhimento de tributos sobre bases estimadas e por omissão de informações nos arquivos digitais de notas fiscais entregues à fiscalização, entendeu o acórdão recorrido que a imposição respectiva encontraria respaldo em expressa disposição de lei e, portanto, deveriam ser mantidas.

Em sede de recurso voluntário, a Recorrente tão-somente reproduz as razões de sua impugnação. No que interessa particularmente a essa fase processual, sustenta a Recorrente que:

(i) haveria decadência do direito do Fisco de lançar créditos relativos a competências anteriores a novembro de 1999 (inclusive), considerados a data em que teria sido cientificada do lançamento e o disposto no art. 150, § 4º do CTN;

(ii) não procederia a afirmação da Fiscalização de que as despesas com remuneração de debêntures seriam indevidáveis, visto que a emissão de Debêntures de Participação nos Lucros (DPL's) e a dedutibilidade da remuneração respectiva encontrariam expressa previsão legal (arts. 52 c/c art. 56 da Lei das S.A. e art. 462, I do RIR/99). Sobre a usualidade e normalidade da despesa, alega a Recorrente: “*como poderia ser desnecessária a liquidação de passivos financeiros (mútuos) realizados pela adquirente das debêntures junto à Recorrente, no momento em que esta última, nos exercícios anteriores, apresentou dificuldades de caixa? Só a emissão das DPL's teria sido capaz de proporcionar à Recorrente melhoria de seus índices de liquidez, mediante a redução de passivos com mútuos. As emissões de DPL's, inclusive quando sujeitas ao pagamento de prêmio de subscrição, justificado pelas circunstâncias da transação, constituem operações usuais e normais nos tipos de atividades da Recorrente, como já enfatizamos na impugnação. As aplicações financeiras conceituam-se, a partir da edição da Lei n. 6.404, de 1976, como atividade operacional normal das empresas. Com efeito, essa Lei regulamenta de forma minuciosa o tipo de aplicação financeira realizado pela Recorrente*”. E conclui: “*a manutenção da presente exigência fiscal, ao arreio de todas as ponderações apresentadas neste Recurso, significaria, em última instância, a desqualificação de atos legítimos praticados pela Recorrente, numa tentativa incompreensível e ilegal de restaurar, na esfera administrativa, as disposições dos malfadados artigos 13 a 19 da Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002, apresentados ao Poder Legislativo como “normas anti-elisão”. Referidos dispositivos foram devidamente repudiados pelo Poder Legislativo, no Projeto de Conversão em Lei da referida Medida Provisória n. 66, de 2002, que resultou na Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.*”

(iii) a multa de ofício isolada por não recolhimento de tributos sobre bases estimadas não poderia ser aplicada após o encerramento do exercício em que tenha ocorrido a apuração definitiva dos mesmos tributos, tal como ocorreu na hipótese dos autos;

(iv) a multa de ofício por omissão de informações à fiscalização deveria ser afastada, seja pelo fato de ser manifestamente excessiva, seja pelo fato de não ter sido causado prejuízo ao Fisco.

É o relatório.



## Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por parte legítima, pelo que dele toma-se conhecimento.

Para que não se alegue qualquer omissão nesse julgamento, esse Relator passa a examinar pontualmente as alegações apresentadas pela Recorrente em sede de recurso voluntário, como segue:

### (i) Da preliminar de decadência

Nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito tributário é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, *verbis*:

*Art. 150. Omissis.*

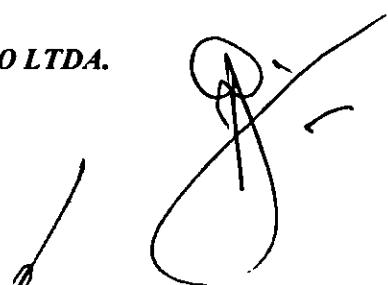
*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude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

Não é recente em nossa jurisprudência o reconhecimento da decadência do direito de o Fisco constituir créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos anteriormente a 5 (cinco) anos contados da lavratura do respectivo lançamento, diante do quanto dispõe os artigos 150, § 4º, do CTN. O extinto E. TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, há muito sumulou o entendimento de que a constituição de crédito tributário, efetivada pelo lançamento tributário, está sujeita ao prazo quinquenal de decadência. *Verbis*:

*Súmula 108. A constituição do crédito previdenciário está sujeita ao prazo de decadência de cinco anos.*

Desse entendimento jurisprudencial não destoa esse E. CONSELHO DE CONTRIBUINTES DA FAZENDA NACIONAL, *verbis*:

**Número do Recurso:** 143533  
**Câmara:** SÉTIMA CÂMARA  
**Número do Processo:** 13839.002264/00-89  
**Tipo do Recurso:** VOLUNTÁRIO  
**Matéria:** IRPJ  
**Recorrente:** PLASCAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida/Interessado:** 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP  
**Data da Sessão:** 16/06/2005 00:00:00  
**Relator:** Octávio Campos Fischer  
**Decisão:** Acórdão 107-08124



Resultado:

Ementa:

**OUTROS – OUTROS**

**IMPOSTO DE RENDA – DECADÊNCIA – EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.** Se entre a data do fato jurídico tributário e o Lançamento de Ofício, transcorreram mais de cinco anos, então, por ser o Imposto de Renda um tributo sujeito a Lançamento por Homologação, deve-se aplicar o art. 150, §4º do CTN.(...)

No mesmo sentido:

Número do Recurso:

145370

Câmara:

**OITAVA CÂMARA**

Número do Processo:

**13830.000128/00-16**

Tipo do Recurso:

**VOLUNTÁRIO**

Matéria:

**IRPJ**

Recorrente:

**HEDDY RIBEIRO S/C LTDA. – ME**

Recorrida/Interessado:

**5ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP**

Data da Sessão:

**22/03/2006 00:00:00**

Relator:

**Luiz Alberto Cava Maceira**

Decisão:

**Acórdão 108-08752**

Resultado:

**DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

Ementa:

**IRPJ – DECADÊNCIA – JANEIRO DE 1995 – É cristalino o entendimento de que sendo o lançamento do imposto de Renda da Pessoa Jurídica na modalidade por homologação, decai no prazo de 05 (cinco) anos o direito da Fazenda em procedê-lo, nos termos do §4º do art. 150 do CTN. (...)**

No mesmo sentido:

Número do Recurso:

116508

Câmara:

**OITAVA CÂMARA**

Número do Processo:

**10283.002808/96-81**

Tipo do Recurso:

**VOLUNTÁRIO**

Matéria:

**IRPJ E OUTROS**

Recorrente:

**CONAVE - COMÉRCIO E NAVEGAÇÃO LTDA.**

Recorrida/Interessado:

**DRJ-MANAUS/AM**

Data da Sessão:

**13/05/1998 00:00:00**

Relator:

**Luiz Alberto Cava Maceira**

Decisão:

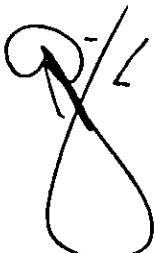
**Acórdão 108-05139**

Resultado:

**DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE**

Ementa:

**IMPOSTO DE RENDA-PESSOA JURÍDICA - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. Por se tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) amolda-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (173 do CTN) para encontrar respaldo no parágrafo 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Decadência**



*reconhecida para o periodo-base de 1990, haja vista que o lançamento do IRPJ só foi cientificado à autuada em 25.06.96.(...)*

No mesmo sentido:

**Número do Recurso: 127094**

*Câmara: QUINTA CÂMARA*

**Número do Processo: 10980.012853/99-10**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

*Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO*

*Recorrente: PARANÁ - JET TÁXI AÉREO LTDA.*

**Recorrada/Interessado: DRJ-CURITIBA/PR**

**Data da Sessão: 06/12/2001 01:00:00**

*Relator: Maria Amélia Fraga Ferreira*

*Decisão: Acórdão 105-13690*

*Resultado: OUTROS - OUTROS*

*Texto da Decisão: Por maioria de votos: 1 - na parte questionada judicialmente, não conhecer do recurso; 2 - na parte discutida exclusivamente na esfera administrativa, acolher a preliminar suscitada, para cancelar o lançamento, dando provimento ao recuso. Vencidos os Conselheiros Álvaro Barros Barbosa Lima e Verinaldo Henrique da Silva, que, na parte discutida exclusivamente na esfera administrativa, rejeitavam a preliminar suscitada.*

*Ementa: CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - DECADÊNCIA - Não sendo a CSLL tributo, mas tendo natureza tributária, conforme entendeu o Supremo Tribunal Federal, a ela aplicam-se as regras previstas no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) relativamente à decadência. Por outro lado, tratando-se de contribuição recolhida sem prévio exame da autoridade administrativa o prazo decadência é o previsto no art. 150, § 4º do CTN (Lei nº 5.172/66). O prazo decadência de 10 (dez) anos estabelecido pelo artigo 45 da Lei nº 8.212/91 não prevalece em relação à CSLL, à luz do que dispõe o artigo 146, III, letra "b" da Constituição Federal. Por força de tal dispositivo cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.*

No mesmo sentido:

**Número do Recurso: 146386**

*Câmara: PRIMEIRA CÂMARA*

**Número do Processo: 13899.002362/2003-71**

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

*Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL*

*Recorrente: COEST CONSTRUTORA S.A.*

**Recorrada/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP**

**Data da Sessão: 24/05/2006 00:00:00**

*Relator: Sandra Maria Faroni*

*Decisão: Acórdão 101-95540*

*Resultado: DPM – DAR PROVIMENTO POR MAIORIA*

*Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.*

*Ementa: DECADÊNCIA. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento*

por homologação, e não havendo acusação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário extingue-se em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador. DECADÊNCIA CSLL - A decadência da CSLL se submete às regras do CTN.

No mesmo sentido:

**Número do Recurso: 141625**

Câmara: OITAVA CÂMARA

Número do Processo: 11080.018144/99-91

**Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO**

Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL

Recorrente: INDÚSTRIAS MICHELETTO S.A.

Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS

Data da Sessão: 16/06/2005 00:00:00

Relator: Nelson Lósso Filho

Decisão: Acórdão 108-08369

Resultado: OUTROS - OUTROS

*Texto da Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira. Vencidos os Conselheiros Nelson Lósso Filho (Relator), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e José Carlos Teixeira da Fonseca. Designado o Conselheiro Luiz Alberto Cava Maceira para redigir o voto vencedor.*

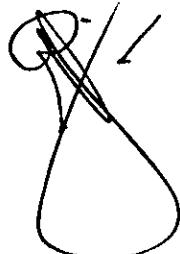
*Ementa: DECADÊNCIA - CSLL - Considerando que a CSLL é tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo para o Fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN. Preliminar acolhida.*

O E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA firmou o entendimento a respeito da ocorrência da decadência do direito do Fisco de constituir créditos referentes a impostos e contribuições sociais decorrentes de fatos ocorridos anteriormente a 5 anos contados da data do lançamento, tal como ocorre no caso dos autos. Veja-se, nesse sentido, recentíssimo v. acórdão proferido pela E. Segunda Turma da Corte Especial, de Relatoria do Exmo. Min. João Otávio de Noronha:

**PREVIDENCIÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.**

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que os créditos previdenciários têm natureza tributária.

2. Com o advento da Emenda Constitucional n. 8/77, o prazo prescricional para a cobrança das contribuições previdenciárias passou a ser de 30 anos, pois que foram desvestidas da natureza tributária, prevalecendo os comandos da Lei n. 3.807/60. Após a edição da Lei n. 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal. Todavia, essas alterações legislativas não alteraram o prazo decadencial, que continuou sendo de 5 anos.



3. Na hipótese em que não houve o recolhimento de tributo sujeito a lançamento por homologação, cabe ao Fisco proceder ao lançamento de ofício no prazo decadencial de 5 anos, na forma estabelecida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

4. Em se tratando de créditos previdenciários cujos fatos geradores ocorreram em dezembro de 1975 e no período de janeiro de 1979 a dezembro de 1981, em 20 de fevereiro de 1987, quando foi efetivado o lançamento, já se encontravam extintos.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido. (REsp 190287/SP, Rel.: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Primeira Turma, data do julgamento 22/02/2005, DJ 11.04.2005 p. 208 – grifos nossos).

Nos mesmo sentido:

**TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA. PERÍODO ENTRE MAIO/1978 E DEZEMBRO/1982.**

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, por quanto mesmo que o contribuinte exerce o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que, de toda sorte, deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. Aplica-se o art. 150, § 4º, do CTN, exclusivamente aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, enquanto que o art. 173 deve nortear os tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

3. O prazo prescricional das contribuições previdenciárias foi sucessivamente modificado pela EC n.º 8/77, pela Lei 6.830/80, pela Constituição Federal de 1988 e pela Lei 8.212/91, à medida em que as mesmas adquiriam ou perdiam sua natureza de tributo. Por isso que firmou-se a jurisprudência no sentido de que "o prazo prescricional das contribuições previdenciárias sofreram oscilações ao longo do tempo:

- a) até a EC 08/77 - prazo quinquenal (CTN);
- b) após a EC 08/77 - prazo de trinta anos (Lei 3.807/60); e
- c) após a Lei 8.212/91, prazo de dez anos."

4. Não obstante, o prazo decadencial não foi alterado pelos referidos diplomas legais, mantendo-se obediente aos cinco anos previstos na lei tributária. In casu, as parcelas referentes ao período compreendido entre maio de 1978 e dezembro de 1982 acham-seatingidas pela decadência.

5. *Recurso especial desprovido. (REsp 640848/SP; Rel.: Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, data do julgamento 09/11/2004, DJ 29.11.2004, p. 255 – grifos nossos).*

Em outro recente julgamento, particularmente, o E. STJ reconhece a ineficácia do art. 45 da Lei n. 8.212/91 [por afronta ao art.146, III, b, da CF-88], que permitiria ao Fisco constituir créditos de contribuições decorrentes de fatos ocorridos em até 10 anos anteriores à ocorrência do lançamento. *Verbis:*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.*

1. *Não há, em nosso direito, qualquer disposição normativa assegurando a imprescritibilidade da ação declaratória. A doutrina processual clássica é que assentou o entendimento, baseada em que (a) a prescrição tem como pressuposto necessário a existência de um estado de fato contrário e lesivo ao direito e em que (b) tal pressuposto é inexistente e incompatível com a ação declaratória, cuja natureza é eminentemente preventiva. Entende-se, assim, que a ação declaratória (a) não está sujeita a prazo prescricional quando seu objeto for, simplesmente, juízo de certeza sobre a relação jurídica, quando ainda não transgredido o direito; todavia, (b) não há interesse jurídico em obter tutela declaratória quando, ocorrida a desconformidade entre estado de fato e estado de direito, já se encontra prescrita a ação destinada a obter a correspondente tutela reparatória.*

2. *As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Consequentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.*

3. *Instauração do incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial (CF, art. 97; CPC, arts. 480-482; RISTJ, art. 200). AgRg no REsp 616348 / MG ; AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2003/0229004-0 Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI PRIMEIRA TURMA, 14/12/2004, DJ 14.02.2005, p. 144)*

No caso dos autos, cientificado o contribuinte dos lançamentos em 15.12.2004 (fls. 724), é de se reconhecer a decadência do direito do Fisco de constituir créditos relativos a fatos ocorridos anteriormente à competência novembro de 1999 (inclusive). Referido entendimento aplica-se também às multas de ofício e regulamentar aplicadas isoladamente em face da Recorrente.



6

**(ii) Da glosa de despesas relativas à remuneração de DPL's adquiridas por empresas coligadas**

Conforme salientado linhas acima (relatório), a Recorrente emitiu e vendeu a uma de suas empresas coligadas (*debenturista*) *cem debêntures pelo montante de R\$ 3.850.000,00 (valor nominal de R\$ 150.000,00 e prêmio de R\$ 3.700.000,00)*, por meio da Escritura de Emissão particular. As empresas foram representadas neste negócio jurídico por sócios comuns.

Tais debêntures remunerariam seus titulares em montante correspondente a 99% do lucro auferido pela Recorrente no ano-calendário de 1999. Em contrapartida a tal gravame, e como preço de aquisição das debêntures, a debenturista transferiu à Recorrente créditos de contratos de mútuo que mantinha face a outras empresas mutuárias (pertencentes também ao mesmo grupo econômico).

No entender da Fiscalização, o negócio jurídico celebrado e os lançamentos contábeis correspondentes comprovariam “a completa desnecessidade da emissão das debêntures, pois, não houve em decorrência desta emissão, aporte de um centavo ao menos de recursos para a fiscalizada, mas tão somente compromisso de transferência de praticamente todo seu lucro apurado para a debenturista”. (...) “Assim, a fiscalizada teria transferido o seu lucro em troca de cobrar dívidas de terceiros de valor equivalente ao lucro desviado.

Por ausência dos requisitos legais de normalidade e necessidade, entendeu a Fiscalização que todas as despesas relativas à remuneração das debêntures emitidas pela Recorrente deveriam ser glosadas para fins de apuração do lucro real tributável no ano-calendário de 1999.

Correto o procedimento adotado pela Fiscalização.

Não trata o caso dos autos, tal como sugerido pela Recorrente, de discussão sobre a legitimidade de emissão de DPL's pelas pessoas jurídicas. É inegável que a lei faculta a remuneração de debêntures mediante a forma de participação dos lucros, ante expressa disposição de lei nesse sentido.

O conflito dos autos cinge-se à dedutibilidade das despesas com a remuneração das DPL's emitidas pela Recorrente, considerados os requisitos legais estabelecidos no RIR/99 (necessidade, normalidade e usualidade) e as circunstâncias específicas do caso.

No ponto, vale ressaltar que o fato deste procedimento envolver debêntures, por si só, não implica a adoção imediata de solução adotada para outras situações que também versavam sobre a emissão de debêntures e a glosa das despesas respectivas. Para aferir a dedutibilidade das despesas com remuneração de debêntures é fundamental o exame das particularidades de cada caso concreto.

Examinando-se estes autos, ressoa evidente que a emissão das DPL's pela Recorrente não se destinavam à captação de recursos de terceiros de forma menos onerosa para giro regular dos negócios, que é a finalidade precípua (senão única) da emissão e venda desses títulos no mercado. Não houve aporte de capital na Recorrente que justificasse a emissão de debêntures com gravames tão severos (direito à participação pelo debenturista em 99% dos lucros gerados no período). Tal emissão destinou-se exclusivamente a reduzir (ilegitimamente) o lucro tributável da Recorrente no período, conforme asseverado

inclusive no documento “Projeto de Planejamento Tributário” (fls. 435 a 440) deixado accidentalmente pela Recorrente no interior de seu Livro de Balancetes de dezembro de 1999.

Para que não pairem dúvidas sobre a ausência de normalidade e necessidade das citadas despesas para a manutenção da fonte produtiva (da Recorrente), esse Relator reporta-se aos fatos narrados e aos contundentes argumentos aduzidos no relatório elaborado pela Fiscalização sobre a operação realizada pela Recorrente e seus respectivos efeitos financeiros e tributários.

Esse E. Primeiro Conselho de Contribuintes já teve oportunidade de reconhecer a indedutibilidade de despesas decorrentes de operações com debêntures formalizadas apenas “no papel” e com a finalidade precípua de eliminar os lucros tributáveis da empresa emitente dos títulos. Veja-se, nesse sentido, trecho do voto proferido pela Ilma. Conselheira Dra. Sandra Maria Faroni no Acórdão n. 101-94986, *verbis*:

*“Não se discute que o empresário pode gerir seus negócios com inteira liberdade, inclusive sendo lícito e até desejável fazê-lo de forma a obter maior economia de tributos possível. Há, todavia, uma diferença entre atuações que objetivam os negócios empresariais e atuações que objetivam exclusivamente reduzir artificialmente a carga tributária. O direito do contribuinte de auto-organizar sua vida não é ilimitado. Os direitos de alguns sofrem limitações impostas pelos direitos de outrem. Atuando dentro da lei, o empresário é livre para gerir os seus negócios, mas não para gerir os negócios do Estado.”*

*A mais moderna corrente doutrinária entende que a ótica da análise não deve ser sob o ângulo da licitude ou ilicitude (a licitude é requisito prévio), mas sim, da oponibilidade ou inoponibilidade dos seus efeitos ao fisco. O conceito de legalidade a ser observado não tem sentido estrito de corresponder à conduta que esteja de acordo com os preceitos específicos da lei, mas sim um sentido amplo, de conduta que esteja de acordo com o Direito, que abrange, além da lei, os princípios jurídicos. Assim, cada caso deve ser analisado com cuidado, para decidir sobre a oponibilidade ao fisco dos negócios formalizados.*

*Dentro dessa ótica, se o negócio lícito, embora inusual, se apoia em causas reais, em legítimos propósitos negociais, contra ele o Fisco nada pode objetar. Todavia se adotada uma forma de negócio jurídico inusual, sem um real propósito negocial, mas visando apenas reduzir artificialmente a carga tributária, o Fisco a ele pode se opor.*

(...)

*A usualidade e normalidade da operação em questão não têm o atributo de notoriedade, a dispensar prova. Além de não estar demonstrado ser usual a emissão de debêntures remuneradas exclusivamente com participação nos lucros (aliás, conforme doutrina acima transcrita, nem mesmo é admissível), é pouco crível que a empresa abrisse mão de 70% de seus lucros para remunerar terceiros debenturistas. Isso, definitivamente, não é usual. A não ser, é claro, que esses terceiros fossem os mesmos detentores do capital da empresa, quando, então, a empresa (melhor dizendo, os detentores do capital) não estariam abrindo mão de coisa alguma (como no presente caso, em que a emissão de debêntures foi para subscrição privada dos seus*

*cinco acionistas). Adotando a forma jurídica de emissão de debêntures a serem integralizadas exclusivamente por seus acionistas e com os próprios lucros creditados nas respectivas contas correntes, os acionistas continuaram a fazer jus aos lucros, que permanecem na empresa remunerados a uma taxa muito à TJLP e à Selic.*

*O cerne da questão reside na caracterização da despesa como necessária (usual e normal). Ricardo Mariz de Oliveira, (in RT Inf. 241/242, de 1980) leciona que “a despesa é não necessária quando for – decorrente de ato de liberalidade, não no sentido de espontaneidade, mas no sentido jurídico de ato de favor, estranho aos objetivos sociais”.*

*No caso, a remuneração das debêntures com até 70% dos lucros caracterizou ato de liberalidade. Embora seja próprio da companhia captar recursos para fazer frente às suas necessidades, mediante emissão de debêntures, não é razoável entender como dentro dos objetivos sociais da empresa o comprometimento de mais de 2/3 de seus lucros com essa finalidade.*

*O principal objetivo da companhia é obter lucros para os detentores do capital. É fato que esse não é seu objetivo único. Como anota José Edvaldo Tavares Borba, o parágrafo único do art. 116 da Lei 6.404/76 define os tríplices destinatários dos interesses que a companhia representa, os acionistas, os empregados e a comunidade, os quais estão abrangidos pelo conceito hoje muito falado de governança corporativa. E ressalta: “A sociedade anônima deixa de ser um mero instrumento de produção de lucros para distribuição aos detentores do capital, para elevar-se à condição de instituição destinada a exercer o seu objeto para atender aos interesses de acionistas, empregados e comunidade”.*

*Conquanto não seja seu único escopo, a companhia busca obter lucros para os seus acionistas, e não para pessoas estranhas ao quadro social. A utilização de parcela mólica de seus lucros como remuneração adicional aos juros, para tornar atrativa a captação de recursos no mercado, é perfeitamente compatível com o objeto social de qualquer sociedade empresária. Não porém o comprometimento de até 70% dos seus lucros nesse mister. É ato estranho aos objetivos sociais da empresa produzir lucros para terceiros.”*

*(...)*

*Não pode ser oponível ao Fisco uma operação que objetivou exclusivamente reduzir a carga tributária. Mediante operações formalizadas apenas “em papel”, a empresa transformou artificialmente lucros distribuídos em despesa dedutível. A empresa, sem incorrer de fato em nenhuma despesa (visto que a participação nos lucros é inerente à condição de acionista), formalizou uma operação que lhe permitiria reduzir o lucro tributável em até 70%.” (Processo nº.: 19515.002923/2003-85, Primeira Câmara, Acórdão nº. 101-94.986, Sessão de: 19 de maio de 2005)*

Por tais fundamentos, em especial pelo fato de a emissão das citadas debêntures não ter representado ingresso de recursos na Recorrente, tal como seria de rigor, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário nessa parte.

**(iv) Da multa isolada por não recolhimento de tributos sobre bases estimadas – ano-calendário 1999**

Conforme mencionado em sede de relatório, a imposição mencionada nesse item decorre da recomposição das bases tributáveis de IRPJ e CSLL por conta da infração tratada no título anterior (glosa de despesas com a remuneração de debêntures).

Considerada a lavratura de lançamento para a cobrança dos tributos que deixaram de ser recolhidos por conta da infração citada, esse recurso voluntário merece provimento em parte para afastar a aplicação da multa isolada relativa ao ano-calendário de 1999, em observância à ilegitima concomitância de penalidades. Esse é o entendimento remansoso desse E. Conselho de Contribuintes, *verbis*:

Número do Recurso: 139899

Câmara: SÉTIMA CÂMARA

Número do Processo: 10670.001461/2003-11

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL

Recorrente: TRANSMOC TRANSPORTE E TURISMO MONTES CLAROS LTDA.

Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-JUIZ DE FORA/MG

Data da Sessão: 10/08/2005 00:00:00

Relator: Luiz Martins Valero

Decisão: Acórdão 107-08187

Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Luiz Martins Valero (Relator), que mantinha as multas isoladas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins.

Ementa: (...)

CSLL – ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – CONCOMITÂNCIA – DESCABIMENTO – Originando-se a falta de estimativa, que deu suporte ao lançamento da multa isolada, de diferença de tributo apurada em lançamento de ofício, não há como se exigir a sua manutenção.

No mesmo sentido:

Número do Recurso: 133053

Câmara: OITAVA CÂMARA

Número do Processo: 10940.001179/2001-45

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: IBEMA COMPANHIA BRASILEIRA DE PAPEL

Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR

Data da Sessão: 14/08/2003 00:00:00

Relator: Nelson Lóssio Filho

Decisão: Acórdão 108-07493

Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Ementa: PENALIDADE - MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE



IRPJ POR ESTIMATIVA – CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS- Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. Recurso provido.

**(iv) Da multa isolada por não recolhimento de tributos sobre bases estimadas – ano-calendário 2003**

A exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Veja-se, nesse sentido, trecho do julgado proferido em *leading case* de relatoria do Ilmo. Conselheiro Dr. Alexandre Jaguaribe, com declaração de voto do Ilmo. Conselheiro Dr. Cândido Rodrigues Neuber, *verbis*:

*"Processo nº : 10280.009389/99-26*

*Recurso nº : 124.946*

*Matéria : IRPJ – EX: 1998*

*Recorrente : Y. YAMADA S/A. - COMÉRCIO E INDÚSTRIA*

*Recorrida : DRJ em BELÉM - PA*

*Sessão de : 19 de abril de 2001*

*Acórdão nº : 103-20.572*

*IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido.*

*O dispositivo legal referido no auto de infração, artigo 44, inciso I e § 1º, inciso IV, da Lei nº. 9.430/96, tem a seguinte redação:*

*[...]"*

O artigo 2º. da Lei nº. 9.430/96, acima referido, dispõe:

[...]"

O artigo 35 e seus §§ 1º. e 2º., da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada ao § 2º., pelo artigo 1º., da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995, tem a seguinte dicção:

[...]"

Interessa, ainda, à compreensão dos fato, as disposições do artigo 37 da Lei nº. 8.981/95:

[...]"

Da exegese dos dispositivos legais acima referidos dessume-se que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de Imposto de Renda Pessoa Jurídica não recolhidas mensalmente, somente faria sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultasse prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa.

Se a contribuinte sujeita à tributação com base no lucro real opta pelo pagamento mensal do imposto em bases estimadas, uma vez inadimplente, após o vencimento do prazo para recolhimento, o fisco já pode exigir-lo cumulado com os consectários legais, já a partir do primeiro dia do mês seguinte, dentro do próprio ano-calendário.

No caso dos autos, conforme o levantamento fiscal de fls. 04 a 15, a contribuinte recolheu o imposto de renda por estimativa mensalmente, porém em valores inferiores face às bases utilizadas.

A constatação imediata é de que a contribuinte deixou de elaborar balanço ou balancete de suspensão dos recolhimentos mensais, para comprovar que os valores já recolhidos superavam o que seria devido no período abrangido pela suspensão ou que viesse apresentando prejuízo em determinado período de suspensão.

Ocorre que, encerrado o ano-calendário, a contribuinte elaborou balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, bem como a demonstração do lucro real, base de cálculo do imposto de renda devido referente ao ano-calendário auditado, do que resultou imposto de renda devido bastante inferior ao que estimara.

Ou seja, com o levantamento do balanço anual resultou demonstrado que "...o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso" (art. 35 da Lei nº. 8.981/95), período em curso, nesta quadra, entendido como o ano-calendário, eis que já encerrado.

Com base nas referidas demonstrações financeiras a contribuinte apresentou a sua declaração de rendimentos, bem antes de qualquer ação fiscal, a qual foi auditada no período de 24/08/1998 a 26/01/2000, ocasião em que o fisco pediu e examinou todos os livros comerciais e fiscais da empresa (ver fls. 01 a 03), sem que nenhuma irregularidade tivesse sido detectada, por exemplo, no tocante a omissão de receitas ou apropriação indevida de custos ou despesas, a não ser, é claro, a insuficiência de recolhimento por estimativa no curso do ano-calendário.

Assim, a declaração de rendimentos apresentada, na qual não foi identificada nenhuma irregularidade, representa um encontro de conta entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que restou evidenciada a ocorrência do fato gerador e a exata quantificação da base de cálculo bem como do montante do tributo efetivamente devido no indigitado ano-calendário.

O recolhimento mensal por estimativa se reveste, na hipótese, de uma característica de provisoriação, onde encerrado o ano-calendário é calculado o montante do tributo efetivamente devido, podendo resultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, no curso do ano-calendário, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido.

O certo é que, no presente caso, a contribuinte, embora tivesse recolhido as estimativas com insuficiência, uma vez concluído o período anual de incidência do imposto, restou confirmado que os recolhimentos efetuados mensalmente, no curso do ano-calendário, superaram, largamente, o montante do imposto de renda efetivamente devido, repete-se: imposto de renda devido mais adicional, no montante de R\$ 780.263,94; recolhido mensalmente a título de estimativa no montante de R\$ 3.270.554,20; do que resultou recolhimento a maior a ser restituído ou compensado no montante de R\$ 2.490.290,26.

Desse modo, quando o fisco encetou a ação fiscal contra a contribuinte, já havia encerrado o período de apuração do imposto, cujo montante devido já havia sido quantificado exatamente, ficando evidenciado que da irregularidade praticada pela contribuinte, no curso do ano-calendário, não resultou nenhum prejuízo ao fisco, pelo contrário, a contribuinte é que se viu privada ao longo do ano-calendário de substancial montante

*de recursos financeiros colocados à disposição do fisco a título de recolhimento mensal por estimativa, alcançando-se em credora do fisco em vultoso montante.*

*Estes fatos evidenciam que o regime de recolhimento mensal por estimativa tem, na sua gênese, um entendimento de previsibilidade de que o montante do tributo devido no curso do ano-calendário, quando a contribuinte opta pela apuração anual do lucro real, ao final do ano-calendário deveria corresponder ao montante do tributo devido no período, em tese, ou em valor bastante aproximado ao efetivamente devido que viesse a ser apurado, pouco mais, pouco menos, tendo em vista ser quantificado a partir da aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta mensal, porém não contempla os efeitos de fatores adversos não previstos ou previstos inadequadamente, excetuada a possibilidade dos balanços ou balancetes de suspensão, ainda assim, sujeitando-se o resultado do exercício às imprevisibilidades possíveis de ocorrer no curso do ano-calendário, a evidenciar a necessidade de um "ajuste fino" no referido regime de recolhimento mensal.*

*Porém, é certo que, em casos como o presente, uma vez encerrado o ano-calendário, e constatado que do procedimento da contribuinte não adveio nenhum prejuízo ao fisco, diante do fato consumado, de que as quantias que deixaram de ser recolhidas, em razão da insuficiência apontada, não eram mesmo devidas, só poderia resultar, se tivessem sido recolhidas na sua plenitude, em restituição à contribuinte de um montante ainda maior do que o efetivamente apurado.*

*Destarte, encerrado o período de apuração do imposto, resulta que a contribuinte, no curso do ano-calendário, cometeu apenas irregularidade formal, consubstanciada no descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de elaborar e de escriturar no livro Diário os referidos balanços ou balancetes de suspensão, exigência de natureza fiscal, que haveria de ser punida com multa específica ou, se inexistente, penalidade genérica ao descumprimento de obrigação acessória, não a exasperadora vultosa que lhe foi cominada, calculada com base em valores que supostamente devidos no curso do ano-calendário (estimados), confirmou-se indevidos quando do encerramento do ano-calendário e da apresentação da respectiva declaração de rendimentos, ou seja a multa isolada ora discutida, lançada após a entrega da declaração de rendimentos, tomou por base valor de "imposto devido", que o fisco já tinha conhecimento e certeza de não ser devido e portanto de imposto não se tratava."*

No caso dos autos, há notícia de que a Recorrente apurou prejuízo no ano-calendário de 2003 (fls. 766/767). Por conta de tal fato, considerando-se o entendimento acima

citado e a data de lavratura dos lançamentos (15.12.2004), é de mister que o afastamento da multa isolada aplicada.

**(v) Da multa isolada por omissões de informações nos arquivos digitais de notas fiscais entregues à fiscalização**

A multa de ofício aplicada tem amparo legal (Lei n. 9.430/96, art. 44), não possui natureza natureza confiscatória e é absolutamente pertinente à hipótese dos autos, consideradas as omissões de informações nos arquivos digitais de notas fiscais entregues à fiscalização. Nesse particular, vale trazer à colação a iterativa jurisprudência desse E. Primeiro Conselho de Contribuintes, *verbis*:

*Número do Recurso: 134279*

*Câmara: QUARTA CÂMARA*

*Número do Processo: 10805.001823/00-51*

*Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO*

*Matéria: IRF*

*Recorrente: TRANSBRAÇAL PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.*

*Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP*

*Data da Sessão: 15/10/2003 00:00:00*

*Relator: Remis Almeida Estol*

*Decisão: Acórdão 104-19584*

*Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

*Ementa: (...)*

*MULTA DE OFÍCIO - A multa decorrente do procedimento de ofício não possui natureza confiscatória, como também não lhe podem ser apostos limites que regulam relações de consumo. (...) Recurso negado.*

No mesmo sentido:

*Número do Recurso: 119102*

*Câmara: TERCEIRA CÂMARA*

*Número do Processo: 10425.000257/98-10*

*Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO*

*Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO*

*Recorrente: TABAJARA TRANSPORTES DE CARGAS LTDA.*

*Recorrida/Interessado: DRJ-RECIFE/PE*

*Data da Sessão: 19/08/1999 00:00:00*

*Relator: Victor Luís de Salles Freire*

*Decisão: Acórdão 103-20079*

*Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

*Ementa: MULTA PUNITIVA - A incidência da multa punitiva ao percentual de 75% em conformidade com o art. 44, I e § 1º da Lei nº 9.430/96 é o corolário do lançamento de ofício e não caracteriza pena confiscatória. Publicado no D.O.U, de 08/10/99 nº 194-E.*

No mesmo sentido:

Número do Recurso: 132436

Câmara: QUINTA CÂMARA

Número do Processo: 13830.000078/2002-73

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: UNIMED DE OURINHOS - COOPERATIVA DE TRABALHO  
MÉDICO

Recorrida/Interessado: 1ª TURMA/DRJ-RIBEIRÃO PRETO/SP

Data da Sessão: 03/12/2003 01:00:00

Relator: José Carlos Passuello

Decisão: Acórdão 105-14269

Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Ementa: PRÁTICA REITERADA DE ATOS NÃO COOPERATIVOS - UNIMED - DESCARACTERIZAÇÃO DA COOPERATIVA - IMPOSSIBILIDADE - A prática habitual de atos não-cooperativos não autoriza a desclassificação da sociedade como cooperativa (a não incidência é objetiva, e não subjetiva), devendo ser tributado o resultado positivo dos atos não cooperativos. MULTA ISOLADA - ART. 44, § 1º, INC IV, DA LEI Nº 9.430/96 - NATUREZA CONFISCATÓRIA NÃO COMPROVADA - Limitando-se a discussão à natureza confiscatória da multa isolada, o que não ficou caracterizado, ela deve ser mantida. Recurso voluntário conhecido e parcialmente provido.

No mesmo sentido:

Número do Recurso: 146257

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 13984.001525/2004-10

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTROS

Recorrente: TRANSNAZA TRANSPORTE LTDA.

Recorrida/Interessado: 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Data da Sessão: 07/12/2006 01:00:00

Relator: Alexandre Barbosa Jaguaribe

Decisão: Acórdão 103-22818

Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Ementa: Normas Gerais de Direito Tributário - Lançamento de Ofício - Multa Aplicáveis - A multa de ofício não possui natureza confiscatória, constituindo-se antes em instrumento de desestímulo ao sistemático inadimplemento das obrigações tributárias, atingindo, por via de consequência, apenas os contribuintes infratores, em nada afetando o sujeito passivo cumpridor de suas obrigações fiscais. A exigência da multa de ofício, processada na forma dos autos, está prevista em norma regularmente editada, não tendo o julgador administrativo competência para apreciar arguições contra a sua cobrança.(...) Publicado no DOU nº 35, págs. 26/33, de 21/02/07

No mesmo sentido:

Número do Recurso: 143137

Câmara: TERCEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10909.001582/2004-11

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL

Recorrente: BECKER ATACADISTA LTDA.

Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Data da Sessão: 22/09/2006 00:00:00

Relator: Leonardo de Andrade Couto

Decisão: Acórdão 103-22653

Resultado: OUTROS – OUTROS

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para excluir a exigência da multa de lançamento "ex officio" isolada.

Ementa: AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. . É aplicável na hipótese de lançamento de ofício, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não cabendo a este colegiado manifestar-se quanto a eventual natureza confiscatória de penalidade prevista em lei.

Publicado no D.O.U. nº 215 de 09/11/2006.

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário interposto para acolher a preliminar de decadência suscitada pela Recorrente e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a imposição de multa isolada pelo não recolhimento de tributo sobre bases estimadas (anos-calendário de 1999 e 2003).

Sala das Sessões em 23 de janeiro de 2008

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

## Voto Vencedor

Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Redator  
Designado

No julgado do recurso nº 149.278, assim externei minha posição sobre o tema relativo à multa isolada:

*Realmente, a posição dominante no Conselho de Contribuinte é a espelhada na decisão da Câmara Superior que se segue:*

Número do 108-128691

Recurso:

Turma: PRIMEIRA TURMA

Número do 13502.000331/2001-20

Processo:

Tipo do RECURSO DE DIVERGÊNCIA

Recurso:

Matéria: IRPJ

Recorrente: CATA NORDESTE S.A.

Interessado(a): FAZENDA NACIONAL

Data da 12/04/2004 15:30:00

Sessão:

Relator(a): José Clóvis Alves

Acórdão: CSRF/01-04.930

Decisão: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os

Decisão: Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Marcos Vinícius Neder de Lima, José Henrique Longo, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

Inteiro Teor do

Acórdão

Ementa: IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes

em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devida e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

*Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.*

*Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.*

*Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.*

*Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.*

*Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.*

*Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.*

*A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.*

*É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.*

*Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.*

*Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.*

*No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:*

*Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.*

*O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.*

*Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumprirem não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?*

*Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.*

*Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.*

*Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.*

*De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.*

*É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato),*

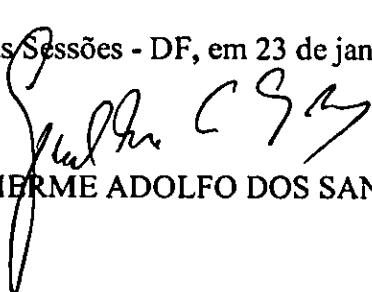
*caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.*

*Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.*

Conforme relatório, em relação ao ano de 2003, não houve lançamento, sobre um mesmo valor, de multa proporcional e isolada.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso quanto a essa parte, ou seja, para manter as multas isoladas relativas ao ano de 2003.

Sala das Sessões - DF, em 23 de janeiro de 2008

  
GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES