



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Recurso nº : 137.052
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - EXS.: 1998 a 2003
Recorrente : CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA/DF
Sessão de : 15 DE SETEMBRO DE 2004
Acórdão nº : 105-14.670

CSLL - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE DO PROCEDIMENTO - MPF - VÍCIOS NA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - PENALIDADE - LUCRO PRESUMIDO - TRIBUTAÇÃO DOS VALORES DIFERIDOS NA MUDANÇA DA FORMA DE APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL - LANÇAMENTO COM EXIGIBILIDADE SUSPensa, DESTINADO A PREVENIR A DECADÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO - Não está inquinado de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente no exercício da sua atividade funcional, mormente quando formalizado em consonância com disposto no artigo 142, do CTN, e no artigo 10, do Decreto nº 70.235/1972. A manifestação do Poder Tributante, consubstanciada em lançamento de ofício levada a efeito por meio dos seus agentes fiscalizadores, aos quais a lei conferiu competência para praticar todos os atos próprios à exteriorização da sua vontade, não se confunde com as atividades específicas de controle administrativo daqueles atos praticados em seu nome. Não confirmados os vícios que estariam contidos no auto de infração, descabe a preliminar de nulidade suscitada. A contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário relativo a penalidades, deve observar as regras contidas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. O termo "exercício" constante do citado dispositivo corresponde ao ano civil, não podendo ser entendido como o período de apuração da contribuição. A mudança da forma de apuração do IRPJ e da CSLL, do lucro real para o lucro presumido, acarreta a tributação imediata dos saldos dos valores diferidos na Parte B do LALUR, independentemente de a pessoa jurídica passar a adotar o regime de caixa. Deve ser afastada a exigência relativa à insuficiência de recolhimento da contribuição, nos períodos em que foi demonstrada a improcedência da acusação fiscal.

CSLL - DECADÊNCIA - O prazo de decadência das contribuições sociais é o constante no art. 150, do CTN, (cinco anos contados do fato gerador) que tem caráter de Lei Complementar, não podendo a Lei Ordinária nº 8.212/91, hierarquicamente inferior, estabelecer prazo diverso.

MULTA ISOLADA - ANO-BASE - APLICAÇÃO CUMULATIVA COM A MULTA DE OFÍCIO - A multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo mensal estimada, no presente caso, não é passível



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

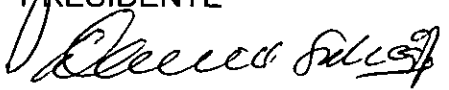
de cobrança, de vez que já se encontrava encerrado o ano-calendário quando da constatação pela fiscalização do não recolhimento das parcelas mensais estimadas. Ademais, tal multa não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL para afastar a exigência relativa à falta ou insuficiência de contribuição no primeiro trimestre de 2002 e as multas isoladas e de ofício impostas no procedimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Eduardo da Rocha Schmidt e José Carlos Passuello, que davam provimento à parte da exigência relativa à tributação dos lucros diferidos de períodos anteriores e, os Conselheiros Luis Gonzaga Medeiros Nóbrega (Relator), Corinto Oliveira Machado e Nadja Rodrigues Romero que mantinham as multas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Sahagoff.


JOSÉ CLOVIS ALVES
PRESIDENTE


DANIEL SAHAGOFF
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 20 JUN 2005

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro: IRINEU BIANCHI.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00

Acórdão nº : 105-14.670

Recurso nº : 137.052

Recorrente : CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA.

RELATÓRIO

CONSTRUTORA CAIAPÓ LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este Conselho, da decisão prolatada pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF, consubstanciada no Acórdão de fls. 738/752, do qual foi pessoalmente cientificada em 30/05/2003 (fls. 755), por meio do recurso protocolado em 27/06/2003 (fls. 768).

Contra a Contribuinte foi lavrado o Auto de Infração (AI) de fls. 594/610, para a formalização da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa aos exercícios financeiros de 1998 a 2001, e 2003, em decorrência da constatação dos seguintes fatos:

1. exclusões indedutíveis na determinação da base de cálculo da contribuição, levadas a efeito pela Fiscalizada no ano-calendário de 1997, em razão de decisão judicial;

2. diferença apurada entre os valores escriturados e os declarados e/ou pagos pela Contribuinte no ano-calendário de 1998, sob a alegação de se achar amparada por medida judicial;

3. falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, nos anos-calendário de 2000 e 2002, nos quais a Fiscalizada optou pela tributação com base no lucro presumido (diferenças entre os valores apurados e os declarados em DCTF, e/ou pagos nos respectivos trimestres de apuração);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

4. valores diferidos acumulados não tributados quando da mudança da forma de tributação do lucro real, para o lucro presumido, concernente ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2002;

5. falta ou insuficiência de recolhimento da CSLL mensal sobre a base de cálculo estimada calculada com base na receita bruta e acréscimos, relativo ao período de janeiro de 1997 a novembro de 1999; em consequência, foi exigida a multa isolada, prevista no inciso IV, do parágrafo 1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

O presente lançamento foi formalizado com exigibilidade suspensa, tendo em vista a existência de decisão judicial favorável à Contribuinte, exarada em Embargos de Declaração acolhidos pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, na Apelação em Mandado de Segurança impetrada pela Associação Goiana de Empreiteiros (AGE), conforme detalhamento contido na descrição dos fatos.

Inconformada com a exigência, a Autuada ingressou tempestivamente com a impugnação de fls. 624/658, instruída com os documentos de fls. 659 a 735, onde suscita, preliminarmente, a nulidade do lançamento, por vícios que estariam contidos nos Mandados de Procedimento Fiscal (MPF) a ele concernentes, além de arguir a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativo a período anterior a dezembro de 1997. Segundo a Impugnante, muito embora na formalização da exigência tenha sido ressalvado que se destinava a prevenir a decadência, não se previne um direito que já decaiu.

Quanto ao mérito, a exação foi contestada com base nos argumentos a seguir sintetizados:

I – Dos contratos de longo prazo:

1. a Fiscalização incluiu, indevidamente, dentre as matérias autuadas, o valor de R\$ 845.957,56, como sendo lucros diferidos de períodos anteriores, uma vez que aquela importância corresponde à parte dos contratos de longo prazo não executados no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

período referente à autuação, para os quais a legislação admite a tributação dos resultados à medida que forem sendo executados, podendo aquela parcela ser calculada com base na relação entre os custos incorridos no período de apuração e o custo total estimado para a execução da empreitada, ou mediante laudo técnico que certifique o percentual executado da obra;

2. as referidas regras se acham previstas no artigo 407, parágrafos e incisos do RIR/99 (dispositivos transcritos), não excepcionando qualquer forma de tributação, sendo, portanto, válidas tanto para o lucro real, como para os lucros presumido e arbitrado, por não se tratar de diferimento de receita ou lucro, mas, apenas, de observância do regime de competência, descabendo, na espécie, o regramento contido no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996;

3. ainda que pudesse reconhecer as aludidas receitas na sistemática descrita, a Impugnante as tributou, em alguns casos, até antecipadamente; observe-se, ainda, a existência de duas obras (nº 400 e 413) que até a data da autuação se achavam paralisadas, conforme demonstrativo anexo, firmado por engenheiro, o que demonstra a impropriedade do lançamento.

II – CSLL sobre outras receitas – receitas diferidas de períodos anteriores:

1. a Fiscalização arrolou para tributação receitas não recebidas decorrentes de contratos com entidades governamentais, que foram objeto de diferimento na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), sob o fundamento de que as mesmas se submetem à tributação no caso de a pessoa jurídica passar a ser tributada com base no lucro presumido, a teor do que dispõe o já citado artigo 54, da Lei nº 9.430;

2. entretanto, a própria Secretaria da Receita Federal (SRF) editou em 1998, a Instrução Normativa (IN) nº 104, com o entendimento de que as pessoas jurídicas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

tributadas com base no lucro presumido podem reconhecer as suas receitas pelo "*regime de caixa*", tributando-as somente por ocasião de seu recebimento;

3. tal faculdade foi, posteriormente, reconhecida pela Medida Provisória (MP) nº 1.991-13 (reeditada com o nº 2.158), de acordo com o disposto em seu artigo 20, que reproduz;

4. dessa forma, vê-se que a sistemática de tributação com base no lucro presumido é determinada por normas especiais fugindo, em determinadas situações, ao regramento do artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996; o aparente conflito de normas tratando da matéria é resolvido pela aplicação do artigo 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), devendo prevalecer, no caso dos autos, a norma mais recente, qual seja, a que autoriza o "*regime de caixa*", ressalvando-se que nem a MP nº 1.991-13, nem a IN SRF nº 104, de 1998 revoga ou modifica o aludido dispositivo, o qual permanece válido para as hipóteses em que a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido tenha receita diferida de períodos-base anteriores que não se vinculem a recebimentos, como, por exemplo, no caso de lucro inflacionário diferido, ou quando se deixar de optar pelo regime de caixa;

5. ressalta a Impugnante ser detentora de decisão judicial que a isenta do recolhimento total da CSLL, devendo o lançamento ser declarado nulo de pleno direito.

III – Da impossibilidade de cobrança da multa de ofício (75%):

1. nos termos do artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 70, da Medida Provisória (MP) nº 2.158, de 2001, descabe o lançamento da multa em razão de a Impugnante estar amparada em decisão judicial (Acórdão da 4ª Turma do Tribunal Regional Federal – TRF – da 1ª Região, prolatada no Processo nº 96.00.01871-5), suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 151, incisos IV e V, do Código Tributário Nacional – CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

2 "(...) pela observância do artigo retro transcrito, temos que se uma liminar não é decisão judicial de mérito, mas que está investida de caráter provisório, afastando **temporariamente** a possibilidade de cobrança do tributo, podendo ser mantida ou não, de acordo com a decisão judicial definitiva, tem o poder de suspender a exigibilidade do crédito, impedindo a incidência de penalidades em virtude do não-recolhimento, quanto mais uma decisão proferida em sede de Tribunal e que fora frontalmente desconsiderada pelo autuante." (original destacado).

3. "(...) a Impugnante teve a seu favor concessão de liminar **ANTERIORMENTE** ao procedimento fiscal em questão, (proc. Nº 96.00.01871-5) e, posteriormente, no mesmo processo, houve a acolhida unânime de Embargos de Declaração que, através de acórdão, dispôs, **mantendo a liminar, convalidando-a, incluindo e assegurando** estar ela desonerada da CSLL, tanto em relação à períodos anteriores à Lei Complementar 70/91, quanto aos posteriores, estando pois, ainda, **plenamente em vigor referida liminar.**" (destaques no original).

4. ressalta que a interpretação dada pelos autuantes aos efeitos daquela decisão é equivocada, pois não poderiam eles considerar apenas a suspensão da exigibilidade do crédito, sem julgá-la suficiente para afastar a imposição da multa de ofício, conforme preconizado no artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996.

IV – Da inaplicabilidade da multa isolada no presente lançamento:

Entendendo não ser possível a imputação de qualquer penalidade ao lançamento ora questionado, na presença de decisão judicial (liminar confirmada por acórdão do TRF-1ª Região) desobrigando a Impugnante do recolhimento da CSLLL, em virtude de o crédito tributário se encontrar com a sua exigibilidade suspensa, a Autuada contesta a aplicação da multa isolada, pelos mesmos motivos aduzidos anteriormente, visto ser ela uma espécie de multa de ofício, a teor do que dispõe o artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

Em Acórdão de fls. 738/752, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF rejeitou as preliminares de nulidade do feito, por irregularidades que estariam contidas na expedição e ciência dos MPF, e de decadência do direito de a Fazenda formalizar o crédito tributário relacionado aos períodos de apuração anteriores a dezembro de 1997, e, no mérito, manteve a exigência, por considerar improcedentes as alegações da defesa. O referido julgado se acha assim ementado:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

"Período de apuração: 31/01/1997 a 30/06/2002

"Ementa: Mandado de Procedimento Fiscal - MPF

"Não cabe ao contribuinte alegar que não teve ciência da prorrogação do mandado de procedimento fiscal, bem assim que não lhe foi entregue o Demonstrativo de Emissão e Prorrogação quando colaborou com o andamento dos trabalhos de fiscalização, pois, tendo dúvida acerca da prorrogação, poderia ter se socorrido da via administrativa ou judicial como forma de obstar a atuação do agente fiscal desconforme com os atos emanados da Secretaria da Receita Federal.

"No mais, a Portaria nº 3.007/2001 não exige a aposição de ciência do sujeito passivo naquele demonstrativo. Preliminar de nulidade não acatada.

"Decadência

"O crédito tributário relativo a 1997 não decai antes de 31 de dezembro de 2002, pois o lançamento de ofício rege-se pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Arguição rejeitada.

"Mudança de Regime de Tributação - Receitas Diferidas

"Aplica-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação do imposto de renda da pessoa jurídica. Assim, 'a pessoa jurídica que, até o ano-calendário anterior, houver sido tributada com base no lucro real, deverá adicionar à base de cálculo da contribuição social, correspondente ao primeiro período de apuração no qual houver optado pela tributação com base no lucro presumido, os saldos dos valores cuja tributação havia diferido, controlados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR'.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

"Não prevalecem os argumentos de apropriação das receitas pelo seu recebimento (regime de caixa) e de aplicação da regra dos contratos de longo prazo, tendo em vista que a adoção do regime de caixa não tem relação com a exigência dos autos e a apuração do resultado de contratos de longo prazo diz respeito a disposições especiais para o cálculo com base no lucro real, respectivamente.

"Multa Isolada

"A falta de recolhimento mensal do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social, por estimativa, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, de que trata o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, caso a empresa, optante pela tributação com base no lucro real anual, tenha deixado de transcrever no 'Livro Diário' os balancetes de suspensão/redução, de acordo com as prescrições da legislação de regência.

"Concomitância Entre Processo Administrativo e Judicial

"Não se toma conhecimento da impugnação administrativa no tocante à matéria de ação judicial quando o auto de infração seja lavrado antes ou após a interessada ter ingressado em juízo com ação judicial, da parte que tenha o mesmo objeto do processo administrativo.

"Lançamento Procedente"

Por meio do recurso voluntário de fls. 768/800, a Contribuinte vem de requerer a este Colegiado, a reforma da decisão de 1º grau, reproduzindo os argumentos contidos na impugnação e acrescentando, apenas, pontualmente, novos questionamentos objetivando se contrapor às razões de decidir do julgado recorrido, como a seguir sintetizo:

I – Quanto às preliminares:

1. independentemente da colaboração prestada pela ora Recorrente na ação fiscal, é inegável a desobediência às normas que regulam o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) a que se sujeitam os agentes do Fisco, como retratado pela defesa;

2. à luz do que dispõe o artigo 4º, da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, combinado com o artigo 23, do Decreto nº 70.235, de 1972, não se poderia afirmar que "a ciência do MPF-C não poderia ser feita antes do prazo de vencimento do MPF anterior",



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

uma vez que o bom senso obriga à conclusão de que para que algo se mantenha válido é imprescindível que a prorrogação de sua validade ocorra antes de vencido;

3. já com relação à preliminar de decadência, assevera a Recorrente que, não obstante o posicionamento da instância recorrida, de que se aplica ao lançamento de ofício, o comando contido no artigo 173, e seu inciso I, do CTN, a sua tese continua prevalecendo, pois o termo "*exercício seguinte*", constante do dispositivo, deve ser entendido como o período (mês) imediatamente posterior ao da ocorrência do fato gerador, posto que o período passível do acontecimento da hipótese de incidência da multa em discussão, é mensal;

4. assim, por força de uma interpretação teleológica da norma – editada quando era normal a apuração anual de tributos – a conclusão que se impõe é a de que as exigências relativas a fatos geradores ocorridos até o mês de novembro de 1997, já se encontravam fulminadas pela decadência quando de sua formalização, quer se adote a regra do artigo 150, quer se considere a contagem do prazo prevista no artigo 173, ambos do CTN, reguladores do instituto.

II – Quanto ao mérito:

1. Dos contratos de longo prazo:

1.1. o posicionamento do relator do aresto guerreado demonstra pouca leitura da impugnação ou falta de conhecimento sobre os contratos de longo prazo, pois antes de sua execução, não há que se falar em receita diferida ou nem mesmo de receita;

1.2. afirma a Recorrente que, no que concerne ao regime de caixa, inexistente incompatibilidade com as receitas auferidas pela execução de contratos de longo prazo, em razão de ao final da obra, ou de parte desta, o seu executor emitir a correspondente fatura, podendo optar, a partir daí, pela adoção daquele regime, tendo em vista que nem a MP nº 2.158, nem a IN SRF nº 104, de 1998 fizeram restrição a essa atividade;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

1.3. frisa que o caso sob estudo não trata de diferimento de receita ou lucro, pois os contratos não haviam sido executados, inexistindo progresso físico da obra, denotando o equívoco do julgador; os valores autuados correspondem, na verdade, à expectativa de receitas somente realizáveis com a ocorrência da evolução física da obra, sendo, pois, inaplicáveis as regras contidas no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996.

2. CSLL sobre outras receitas – receitas diferidas de períodos anteriores:

Neste item a Recorrente se limita a reproduzir os argumentos contidos na peça impugnatória.

3. Da impossibilidade de cobrança da multa de ofício (75%):

3.1. insiste a Recorrente em sua tese do não cabimento do lançamento da multa de ofício, na espécie, em decorrência do comando contido no artigo 63, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, modificado pelo artigo 70, da MP nº 2.158, de 2001, argumentando que o Auto de Infração foi lavrado com suspensão de sua exigibilidade, exatamente em razão da existência de Acórdão prolatado nos Embargos de Declaração, assecutorio da desoneração da Autuada com relação à CSLL, tanto em relação ao período anterior à Lei Complementar nº 70, de 1991, quanto ao posterior;

3.2. alega que a anterioridade da suspensão, prevista naquele dispositivo, se caracteriza pelo fato de a decisão judicial que ampara a Autuada haver sido prolatada em 02/04/1996 e ratificada em 25/09/2001, enquanto a ciência do lançamento se deu em 09/12/2002; a tese é ilustrada com a transcrição de diversos julgados produzidos pelas esferas administrativa e judicial acerca do tema.

4. Da inaplicabilidade da multa isolada no presente lançamento:

Mantém os mesmos argumentos da impugnação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

Às fls. 801 a 814, constam documentos relacionados ao arrolamento de bens e direitos realizado, de ofício, pela Fiscalização, o qual passou a ser controlado no Processo nº 10120.000716/2003-55, de acordo com a pesquisa de fls. 816, o que levou a repartição de origem a encaminhar os autos para o julgamento do recurso, nos termos do despacho de fls. 817.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

V O T O V E N C I D O

Conselheiro LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, a matéria litigiosa a ser apreciada por esta instância, compreende as preliminares de nulidade do feito, em razão de irregularidades que estariam contidas no MPF que o autorizou, assim como, a relacionada à decadência de direito de formalização de exigência da multa isolada para períodos anteriores a novembro de 1997, considerando que a autuação se deu em dezembro de 2002.

No mérito, a lide é centrada na inconformidade da Recorrente com a tributação dos valores que se achavam diferidos quando da mudança da forma de tributação (do lucro real para o presumido, no ano-calendário de 2002), além da exigência das multas impostas no procedimento (proporcional e isolada), considerando a existência de decisão judicial que a desobriga do recolhimento da CSLL, a teor do que dispõe o artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo artigo 70, da MP nº 2.158, de 2001.

Apresentados os contornos da lide, passo a apreciar os argumentos de defesa contidos no recurso.

I) DAS PRELIMINARES.

1. Da nulidade do feito em razão da ausência de regular autorização em MPF:

A Recorrente reitera a preliminar de nulidade em razão de não haver sido regularmente cientificada do MPF que autorizou a prorrogação do procedimento, contestando a fundamentação da instância inferior para afastar o argumento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

De início, entendo tratar-se o MPF, de mero controle interno da Administração Tributária, no que concerne às ações fiscais levadas a efeito no âmbito da jurisdição de cada unidade da Secretaria da Receita Federal, não retirando, nem limitando, a competência do Agente Fiscal, no seu mister de proceder a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte dos contribuintes administrados, na forma prescrita no CTN, no Decreto nº 70.235, de 1972 e na legislação correlata, reguladora do processo administrativo fiscal, sem olvidar os postulados constitucionais que informam a sua atividade, em relação ao sujeito passivo.

E, ao contrário do que quer fazer crer o argumento da defesa, não se vislumbra, no caso presente, qualquer violação das normas prescritas na legislação citada, tendo a Contribuinte sido cientificada do início do procedimento fiscal, e do período por ele coberto, de acordo com o Termo de fls. 11/12.

A propósito, essa matéria já foi objeto de apreciação neste Colegiado, o qual deliberou, à unanimidade de seus membros, por afastar idêntico argumento de defesa, ao julgar, na Sessão de 17 de abril de 2003, o Recurso de Ofício nº 132.063, relatado pelo I. Conselheiro, com assento, à época, nesta 5ª Câmara, Dr. Álvaro Barros Barbosa Lima, cujas conclusões acompanho integralmente nesta oportunidade; o referido julgado, que recebeu o nº 105-14.090, se acha assim ementado:

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Art. 142, caput, e parágrafo único, do CTN)."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NULIDADE – RECURSO DE OFÍCIO. Não está inquinado de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente no exercício da sua atividade funcional, mormente quando lavrado em consonância com o art. 142 da Lei nº 5.172/66 (CTN) e com o artigo 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF). Inexistindo o alegado vício formal capaz de contaminar os lançamentos de ofício, tornam-se insubsistentes os argumentos da Primeira Instância que os declarou nulos por entender como inobservância de formalidade essencial o início da ação fiscalizadora sem prévia emissão de Mandado de Procedimento Fiscal.

“AÇÃO FISCAL – MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – CONTROLE ADMINISTRATIVO. A manifestação do Poder Tributante por meio dos seus agentes fiscalizadores, em lançamento de ofício, aos quais conferiu a lei competência para praticar todos os atos próprios à exteriorização da sua vontade, não se confunde com as atividades específicas de controle administrativo daqueles atos praticados em seu nome.

“(…)

“RECURSO DE OFÍCIO PROVIDO.”

Por essas razões, rejeito a preliminar argüida.

2. Do prazo decadencial aplicável às penalidades – multas isoladas relativas a períodos de apuração anteriores a novembro de 1997:

É também renovada no apelo, a preliminar de decadência relativa aos fatos ocorridos anteriormente a 1º de novembro de 1997, para os quais seriam aplicáveis as disposições contidas no parágrafo 4º, do artigo 150, do CTN, reproduzindo os argumentos apresentados na instância inferior, que foram rejeitados no acórdão guerreado, sob o fundamento de que, por se tratar de lançamento de ofício, a regra a ser observada, na espécie, seria a do artigo 173, e seu inciso I, também do CTN.

Observe-se que a defesa não contestou expressamente aquela conclusão, se limitando a transcrever as alegações contidas na impugnação, e, afirmando que,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

inobstante a sua tese ter sido, erroneamente, rejeitada no julgado recorrido, a decadência se configuraria também pela adoção do segundo dispositivo acima citado, conforme se verá adiante.

Como o acórdão guerreado apreciou devidamente as alegações contidas na impugnação, estando as suas conclusões consentâneas com o meu entendimento acerca da matéria, no que concerne à aplicação de penalidades, não tendo sido rebatidas pela ora Recorrente, nada obsta a que ele seja adotada, na íntegra, por seus fundamentos legais, nesta ocasião.

Com efeito, a discordância da Recorrente acerca das conclusões contidas no "*decisum*", não se acha fundamentada em quaisquer argumentos distintos dos já analisados – e refutados – naquela ocasião, pelo que deve ser desconsiderada; ora, se uma alegação da defesa é contestada no julgamento de primeiro grau, cabe ao sujeito passivo demonstrar a improcedência dos fundamentos em que se baseou a instância inferior para não acatá-la, e não, repeti-la simplesmente, denotando que não concorda com o julgamento.

Convém ressaltar que o processo administrativo fiscal é norteado pelo princípio do duplo grau de jurisdição e, nos termos do artigo 33, do Decreto nº 70.235/1972, o recurso voluntário é interposto pelo contribuinte contra a decisão de primeira instância, cabendo ao recorrente, demonstrar os motivos pelos quais discorda do julgamento prolatado, para que a instância superior aprecie o litígio e conclua acerca da procedência, ou não, das razões de decidir do órgão julgador "*a quo*".

Assim, fixado o entendimento de que, no caso de a obrigação tributária se referir a penalidades, não é aplicável a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, adotada apenas para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, passo a analisar o argumento adicional da Recorrente, de que ocorreu a alegada decadência, mesmo na hipótese do artigo 173, I.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

A sua tese se acha centrada na interpretação dada à expressão “*exercício seguinte*”, constante do dispositivo, a qual deve ser entendida como o *mês* imediatamente posterior ao da ocorrência do fato gerador, e não, o *ano* seguinte, como teria concluído equivocadamente o relator do aresto guerreado, para fundamentar o seu voto.

Segundo ela, como por ocasião da edição do CTN era comum a apuração anual de tributos, deve ser adaptado o teor da norma para os dias de hoje, em que a CSLL tem períodos de incidência em prazos menores (mensal ou trimestral), adotando-a de acordo com o regime a que se submete o tributo ou a contribuição; no caso em tela, mensal.

Do meu ponto de vista, entendo não prosperar o sentido dado pela Recorrente ao vocábulo “*exercício*”, citado no texto legal sob estudo, pelas seguintes razões:

a) o referido vocábulo é utilizado na legislação tributária, no sentido de “*exercício financeiro*”, para designar o lapso de tempo – geralmente correspondente ao ano-calendário – em que o Estado realiza as suas receitas e executa as suas despesas, guardando relação com as normas constitucionais que regulam as Finanças Públicas e os Orçamentos, segundo dispõe o Capítulo II, do Título VI, da Carta Política de 1988 (ver artigos 165, § 9º, e 167, § 1º);

b) tanto isso é verdade que, ao limitar o poder de tributar dos entes políticos, o legislador originário vedou a cobrança de tributos no mesmo “*exercício financeiro*” em que haja sido publicada a lei que os instituiu (artigo 150, III, “*b*”), não sendo razoável se supor que esse período possa ser entendido como *mês* ou *trimestre*, ao se analisar o cumprimento deste postulado constitucional pela legislação ordinária editada com aquele fim (princípio da anterioridade da norma);

c) embora quando da edição do Código Tributário Nacional, o período de incidência do imposto de renda - pessoas física e jurídica - fosse anual (e nem ao menos se



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

cogitava da instituição de contribuições sociais), existiam, à época, no ordenamento jurídico nacional, diversos tributos com períodos de apuração em prazos menores, como, por exemplo, o imposto de renda retido na fonte e os impostos incidentes sobre a produção e a comercialização de mercadorias, todos submetidos às regras do artigo 173, combinadas com as do artigo 150, § 4º, ambos daquele código, não se conhecendo pressupostos doutrinários ou jurisprudenciais que dêem sustentação à tese em comento.

Acrescente-se que a presente exigência trata de contribuição destinada à seguridade social, para a qual o legislador instituiu o prazo decadencial de 10 (dez) anos, a teor do que dispõe o artigo 45, da Lei nº 8.212, de 1991, norma plenamente em vigor em nosso ordenamento jurídico.

Em função do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e passo a apreciação do mérito da presente lide.

II – DO MÉRITO.

1. Do arrolamento, para fins de tributação dos valores que se achavam diferidos pela Autuada, quando da mudança da forma de tributação:

A instância recorrida afastou os argumentos da defesa, sintetizados no relatório, mantendo a exigência relacionada a este item da autuação, com base nos seguintes fundamentos:

a) o artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996, não faz referência a qualquer exclusão aos valores a serem adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por conta de a produção da empresa decorrer de contratos de longo prazo, tratados no artigo 407, do RIR/99; tampouco, contempla exceção para quem adota o regime de caixa no recebimento de suas receitas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

b) sendo uma faculdade a ser exercida pelo sujeito passivo, a opção pelo lucro presumido implica no atendimento de todas as exigências daí decorrentes, inclusive a constante do artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996;

c) a regra do artigo 407, do RIR/99 é específica para o lucro real, conforme capítulo do Regulamento em que se insere o dispositivo.

No recurso, a Contribuinte censura as conclusões acima, afirmando que seus argumentos não foram bem entendidos, revelando desconhecimento do relator acerca da legislação que trata de contratos de longo prazo; diz que somente com a emissão da fatura, ao final da obra, ou de parte dessa, se dá a opção pelo regime de caixa e que o fato arrolado na autuação não trata de diferimento de receita ou lucro, em razão da falta de execução dos contratos, constituindo-se, na verdade, em expectativa de receita, somente realizável com a execução física da obra, não se lhe aplicando, por isso, a norma contida no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com a devida vênia do posicionamento da defesa, entendo que se há equívoco na interpretação das normas que regem a matéria, ele se acha nos termos em que o problema foi colocado pela ora Recorrente, senão vejamos:

a) tanto com relação aos contratos de produção em longo prazo, regido pelo artigo 407, quanto no que concerne aos contratos com entidades governamentais, de que trata o artigo 409, ambos do RIR/99, o que a legislação autoriza diferir para tributação futura – condicionado à apuração de custos já incorridos, ou do percentual executado da obra, no primeiro, e ao recebimento de receita já reconhecida contabilmente, na segunda hipótese – é o resultado ou o lucro da operação, o que pressupõe registros contábeis realizados com observância do regime de competência na escrituração de receitas, custos e despesas, e a apuração da base imponible do IRPJ e da CSLL, pela modalidade do lucro real;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

b) a análise das peças acostadas aos autos demonstra que enquanto a Autuada se manteve como optante pelo lucro real, obedeceu aquele regime de escrituração, somente vindo a diferir os resultados dos contratos de execução de obras, para tributação futura, no LALUR;

c) embora o citado artigo 407 determine, em seu parágrafo 2º, que a apuração dos resultados de contratos de longo prazo, nos termos sob estudo, se desse na escrituração comercial (ao contrário da sistemática tratada no artigo 409, adotada apenas no LALUR), a Fiscalizada não procedeu dessa forma, utilizando-se do citado livro fiscal para apurar os resultados tributados de imediato, a serem diferidos e os realizados em cada período de apuração, o que denota que os contratos por ela mantidos foram firmados, tão somente, com órgãos públicos;

d) a ausência de preenchimento dos campos do formulário das respectivas declarações de rendimentos apresentadas pela Contribuinte, destinados a informar o resultado de exercícios futuros confirma que toda a sistemática por ela adotada no cálculo do lucro diferido foi realizada extra-contabilmente, reforçando a conclusão de que ela estaria submetida às normas do artigo 409, do Regulamento, ao contrário do que alegou na defesa;

e) ademais, instruiu a impugnação apresentada na instância inferior diversos documentos relacionados a serviços contratados com clientes da Autuada (fls. 659 a 735), apontando, todos eles, no sentido de confirmar aquela conclusão, pois a parte contratante é sempre entidade pública (Agência Goiana de Transportes e Obras Públicas – AGETOP e Departamento de Estradas e Rodagens – DERGO – órgão subordinado à Secretaria de Transportes do Estado de Goiás), ressalvado, apenas, o Contrato de Cessão e Outras Avenças de fls. 682/684, em que a Construtora Mendes Júnior S/A cede à ora Recorrente, direitos e obrigações relacionados a contrato de empreitada por ela firmado com o já citado DERGO, o que também autoriza o diferimento do resultado, via LALUR, nos termos do § 1º do aludido dispositivo;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

f) dessa forma, quer pela regra geral (contratos próprios com entidades governamentais), quer pela exceção (contrato de subempreitada), a opção da Contribuinte de diferir a tributação do lucro, se sujeita à observância do disposto no artigo 409 do RIR/99, com a utilização do livro fiscal (LALUR);

g) e, ainda que pudesse vir a ser alegado que a adoção de tal metodologia decorresse de mero equívoco na interpretação da norma, sem consequências tributárias, essa não prosperaria, pois, o fato de a pessoa jurídica registrar todos os custos e receitas relativas aos contratos, em contas de resultado, excluindo-se o lucro a ser diferido apenas no LALUR – ao invés de fazê-lo em rubricas contábeis específicas para a determinação do resultado de exercícios futuros – afeta diretamente o patrimônio líquido da empresa no período considerado e nos seguintes, além de serem diversos os fatores determinantes do momento de tributação do lucro, como já vimos.

Assim, demonstrado que os valores que se achavam diferidos na Parte B do LALUR, ao final do ano-calendário de 2001 correspondiam a lucros decorrentes de contratos de prestação de serviços firmados com entidades governamentais, cujas receitas e custos compunham os resultados contábeis dos correspondentes períodos de apuração, torna-se plenamente aplicável a norma contida no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996, em razão de a Contribuinte haver passado, no ano-calendário seguinte, a apurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL por meio do lucro presumido.

E não poderia ser diferente, tendo em vista que, quando da realização daquele lucro – no caso, pelo recebimento das parcelas da correspondente receita – não faria sentido incluir, como tributável, no respectivo trimestre de apuração, o valor da receita recebida já computado em períodos anteriores (na sistemática do lucro real), para servir de base para a presunção do lucro a ser apurado, como, implicitamente, pleiteia a defesa, ao invocar o regime de caixa, facultado às pessoas jurídicas optantes por aquele regime de tributação, segundo a tese da Recorrente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

Portanto, desse ponto de vista, procede a acusação fiscal, relacionada ao item 4, da autuação.

Embora não tenha sido expressamente contestada a questão determinante do presente lançamento (falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição), cuja definição acerca da obrigação da Contribuinte de recolhê-la, se acha pendente de decisão judicial, é de se adotar, neste julgado, as mesmas conclusões a que cheguei quando da apreciação, nesta mesma Sessão, de idêntica matéria relacionada ao IRPJ, tratada no Processo 10120.008772/2002-57, objeto do Recurso Voluntário nº 136.223.

Como naquela oportunidade, votei por retificar a exigência relacionada ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2002, tal circunstância repercute na contribuição calculada com base no lucro presumido de igual período (item 3 da autuação), tendo em vista que a planilha de fls. 585 inclui parcelas já tributadas, de ofício, no item 4, no qual foram arrolados valores que se achavam diferidos pela Autuada, quando da mudança da forma de tributação.

Assim, adotando as razões de decidir constantes do voto condutor do acórdão relacionado à exigência do IRPJ cabíveis no presente litígio – que devem ser consideradas como se aqui reproduzidas – retifico o valor da base de cálculo da contribuição relativa ao primeiro trimestre de 2002, de R\$ 318.798,33 – fls. 589 – para R\$ 118.146,60, correspondentes a 12% do valor das *receitas brutas tributáveis* no trimestre, retificado naquele aresto (R\$ 105.964,87), acrescido do somatório das *outras receitas tributáveis* do período (R\$ 105.430,82).

2. Da adoção do regime de caixa no lucro presumido:

A análise já procedida neste voto demonstra a impropriedade do argumento da defesa, diante da matéria objeto da apreciação realizada, uma vez que a tributação dos valores que se achavam diferidos no período de apuração que antecede ao exercício da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

faculdade de apurar o IRPJ (e a contribuição social) na modalidade do lucro presumido, prevista no artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996, independe da adoção do regime de caixa que passou a ser utilizado pela pessoa jurídica optante, o qual prevalecerá, apenas, para as receitas auferidas a partir do primeiro período de apuração com base naquela modalidade, conforme observado pelos autores do feito, na elaboração das planilhas que foram analisadas no item precedente.

E, no caso presente, restou comprovado que as receitas que compunham o lucro diferido pela Autuada (resultantes de contratos de prestação de serviços firmados com entidades governamentais), já haviam sido auferidas e contabilizadas, tendo em vista que a autorização legal para que fosse postergada a correspondente tributação, na espécie, ficava condicionada ao seu recebimento, nos termos do artigo 409, do RIR/99, que prevaleceria apenas na hipótese de a ora Recorrente permanecer na sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL pelo lucro real.

Portanto, não se tratava de *expectativa de receitas*, segundo a tese da Recorrente.

Como bem ressaltou o voto condutor do aresto guerreado, a sua opção pelo lucro presumido, pressupõe o atendimento a todas às exigências da legislação que rege a matéria, inclusive a preconizada pelo artigo 54, da Lei nº 9.430, de 1996, implicando, aquela opção, na renúncia à faculdade de permanência do diferimento dos lucros de períodos anteriores, implícito na regra legal em comento.

Considerando a matéria de mérito até aqui apreciada, voto por afastar as alegações contrárias à tributação dos valores diferidos acumulados (item 4 da autuação) e retificar a base imponible da exigência relativamente à falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição calculada com base no lucro presumido, no primeiro trimestre de 2002 (item 3), na forma acima descrita, condicionados, é claro, à decisão judicial a ser prolatada no respectivo processo ainda em trâmite.

23



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

3. Das multas impostas no procedimento fiscal.

Conforme relatado, essa parte do litígio compreende a manifestação de inconformidade da Recorrente com a manutenção das multas de ofício (isolada e proporcional) impostas no procedimento fiscal, sob a alegação de as mesmas serem incabíveis na hipótese dos autos, tendo em vista a existência de decisão judicial que lhe assegura a não obrigatoriedade do recolhimento da contribuição social, tanto que a formalização da presente exigência se deu com a exigibilidade suspensa.

As alegações contrárias à exigência, esposadas na impugnação e resumidas no relatório, foram dessa forma apreciadas no julgado recorrido:

a) após analisar os artigos 43 e 44, da Lei nº 9.430, de 1996, que prescrevem a adoção das penalidades impostas no procedimento e a possibilidade de aplicação concomitante da multa isolada (no caso da opção pelo recolhimento da contribuição em bases estimadas) e da multa de lançamento de ofício, o voto condutor do aresto recorrido conclui pela sua regularidade diante da subsunção dos fatos arrolados na autuação àquelas normas legais.

b) contesta a tese da defesa de ser incabível a exigência da multa, tendo em vista o que dispõe o parágrafo 1º, do artigo 63, da Lei nº 9.430, sob o argumento de que, quando do início do procedimento (24/09/2001, fls. 12), ainda não havia sido prolatada a decisão no processo de Apelação em Mandado de Segurança nº 1998.01.00.029672-0/GO, da Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, datada de 25/09/2001, fls. 63.

Ao apreciar idêntica matéria, na Sessão de abril de 2004 (processo nº 10120.007542/2002-71, cujo recurso voluntário foi autuado neste Primeiro Conselho de Contribuintes sob o nº 137.053), me posicionei contrariamente à tese da defesa esposada no mesmo sentido da contida no presente litígio, com base nas motivações que a seguir reproduzo, as quais são plenamente aplicáveis à hipótese dos autos, inclusive, porque a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

interessada naquele processo é, igualmente, filiada à Associação Goiana de Empreiteiros (AGE), autora da ação judicial aqui tratada, sendo as mesmas as decisões invocadas nas duas oportunidades.

"A matéria de mérito objeto do litígio versa sobre o cabimento, ou não, do lançamento da multa de ofício, em função do que dispõe o artigo 63, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo artigo 70, da MP nº 2.158, de 2001, diante das circunstâncias em que foi formalizada a exigência, minudentemente descritas no relatório.

"Não obstante a Recorrente haver silenciado quanto à motivação da instância inferior, para não acatar a sua tese, considero que reside exatamente, naquela motivação, o objeto da discórdia posta sob a apreciação do Colegiado.

"Com efeito, o julgado recorrido manteve a imposição da penalidade no procedimento, por concluir que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído foi determinada em data posterior ao marco eleito pelo legislador como condição para o seu não cabimento, qual seja, a do início da ação fiscal, conforme dispõe, literalmente, o parágrafo 1º, do dispositivo sob estudo, transcrito pela relatora do aresto.

"Tal fato é incontestável, diante da demonstração contida naquele acórdão, dando conta de que o início do procedimento se deu em 10/04/2001 (fls. 01) e a decisão judicial entendida como determinante da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, somente veio à luz em 25/09/2001 (fls. 737 a 745)."

(No caso presente, conforme ressaltado pela instância recorrida, a Recorrente foi cientificada do Termo de Início em 24/09/2001 – fls. 11/12).

"Olvidando aquela circunstância, toda a argumentação da defesa é no sentido de que aquele marco se situa na data de ciência do Auto de Infração, se amparando em jurisprudência produzida naquela direção.

"Assim, não se trata, como quer a defesa, de deixar de reconhecer o grau superior da decisão prolatada pelo E. Tribunal Regional Federal (TFR) da 1ª Região, nos embargos de declaração interpostos pela Associação a que pertence a Contribuinte (contra um julgado da lavra do mesmo tribunal), em relação à liminar antes obtida; a questão é: a decisão judicial, dada como suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, é posterior ao início do procedimento fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

"Também é imprópria a alegação da Recorrente de que possuía decisão que lhe amparava, já em 02/04/1996, indicando as fls. 706, como endereço da prova do argumento, pois a liminar concedida no Mandado de Segurança, naquela data, não foi confirmada pela autoridade judicial que apreciou o mérito, conforme Sentença de fls. 707/719, a qual manteve, apenas parcialmente, a segurança pleiteada, deixando de fora os débitos relativos a fatos geradores ocorridos sob a égide da Lei Complementar nº 70, de 1991, como os que foram objeto da presente autuação.

"Referida decisão foi confirmada pelo TRF da 1ª Região, ao negar provimento à Apelação em Mandado de Segurança (AMS nº 1998.01.00.029672-0/GO), conforme Acórdão de fls. 720/733.

"Do meu ponto de vista, somente na hipótese de a liminar concedida permanecer válida quando da ciência do início do procedimento fiscal, quer pelo fato de o mérito ainda não haver sido apreciado, quer por sua confirmação posterior em decisão judicial individual ou colegiada, se configuram os pressupostos legais da suspensão da exigibilidade do crédito tributário de que trata a Lei nº 9.430, de 1996, e do conseqüente não cabimento da multa de ofício, nos lançamentos destinados a prevenir a decadência, salvo se houver determinação expressa naquele sentido, por parte da autoridade judicial.

"E, conforme sobejamente demonstrado, essa não é a hipótese do caso objeto do litígio.

"A propósito da subsistência dos efeitos da liminar após a prolatação da sentença denegatória da segurança, confira-se o teor da Súmula 405 do Egrégio Supremo Tribunal Federal:

"Súmula 405. Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo (atual apelação) dela interposto, fica sem efeito a liminar concedida, retroagindo os efeitos da decisão contrária."

"Assim, o argumento da defesa não se presta para afastar a incidência da multa de ofício pelo exato motivo de que, se o próprio Poder Judiciário não veio reconhecendo, ao longo do processo judicial de Mandado de Segurança, aquela suspensão, conforme decidiu na Sentença e no julgamento da Apelação – e essa era a situação no início do procedimento – não podia a autoridade lançadora prescindir da inclusão da penalidade no lançamento.

"Observe-se, ainda, que os Embargos de Declaração foram interpostos pela ora Recorrente, contra o Acórdão antes prolatado pelo TRF da 1ª Região, sob a alegação de existência de omissão no julgado, sendo eles providos pelo mesmo Tribunal, o qual conferiu-lhes o efeito modificativo perseguido, modificação esta que alcança somente o acórdão embargado, não tendo o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

condão de restabelecer a liminar, já parcialmente afastada pela Sentença de 1º grau, exatamente no que compreende a presente exigência, que arrolou apenas fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei Complementar nº 70, de 1991.

"Isso confirma a minha conclusão de que, ao ser iniciado o procedimento fiscal, a Autuada não se encontrava amparada por qualquer medida judicial que lhe assegurasse a suspensão da exigibilidade do crédito tributário que viesse a ser constituído de ofício; nem, tampouco, por ocasião da ciência do Auto de Infração, existia aquela suspensão, nos termos do caput do artigo 63, da Lei nº 9.430 de 1996, modificado pelo artigo 70, da MP nº 2.158, de 2001, o qual apenas contempla as hipóteses dos incisos IV e V, do artigo 151, do CTN, ausentes na espécie.

"Dessa forma, considero correta a exigência da contribuição de que se cuida contemplar a multa de lançamento de ofício, votando neste sentido.

"Igual conclusão é aplicável à multa isolada lançada no procedimento sob análise, pela falta de recolhimento das estimativas nos respectivos períodos de apuração arrolados na peça vestibular, tendo em vista que o desatendimento à legislação da CSLL, por parte da Autuada, não pode ser sancionada apenas parcialmente; se ela, em tese, estava obrigada àquela contribuição social, a sua obrigação compreendia, também, o devido recolhimento mensal em bases estimadas, como corolário de sua opção pelo lucro real anual.

"Como se entendeu que o crédito tributário se encontrava com a sua exigibilidade suspensa, pendente de decisão final, o Poder Judiciário dirá se a CSLL é devida pela Contribuinte; caso positivo, os recolhimentos por estimativa eram devidos e, como não foram efetuados, prevalecerá a multa isolada ora exigida; caso contrário, esta não subsistirá, da mesma forma que os demais componentes do crédito tributário lançado, conforme, aliás, ressaltou a Recorrente no início de seu apelo.

"Resta prejudicada a alegação final da defesa, no sentido de que a multa de ofício somente poderia ser lançada, trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que, porventura, venha a julgar devida a contribuição de que se cuida, podendo recolhê-la, naquele prazo, sem o acréscimo de qualquer multa, de acordo com o parágrafo 2º, do artigo 63, da Lei nº 9.430, de 1996, em razão de o comando apenas ser aplicável nas hipóteses em que fica caracterizada a suspensão da exigibilidade do tributo lançado sem a imposição da multa de ofício, o que não constitui a espécie dos autos, conforme concluo nesta oportunidade."

Em função do exposto, conduzo o meu voto para rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para retificar a base de cálculo

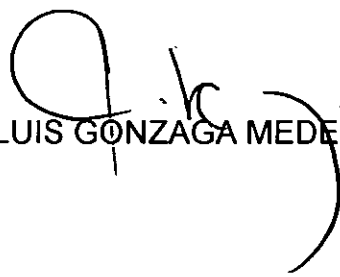


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

da exigência relativa à falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição no primeiro trimestre de 2002 (item 3 da autuação), na forma acima descrita.

É o meu voto.


LUIS GONZAGA MEDEIROS NÓBREGA





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

VOTO VENCEDOR

Conselheiro DANIEL SAHAGOFF, Relator Designado

Em que pesem as argumentações do Ilustre Relator, no presente caso, decaiu do direito de lançar a autoridade fiscal para os fatos geradores ocorridos antes de novembro de 1997 e ainda, não é passível de cobrança a multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada, eis que:

Primeiramente, a CSLL se submete à modalidade de lançamento por homologação, já que é de competência do contribuinte determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e o pagamento do "quantum" devido, se for o caso, independentemente de notificação e sob condição resolutória de ulterior homologação.

Nos termos do § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional, o Fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e quando não se tratar de dolo, fraude ou simulação.

Considerando que a homologação é condição resolutiva e não suspensiva, claro está que não ocorrendo a homologação nos cinco anos seguintes ao fato gerador decai o Fisco do direito de lançar, ao contrário do que afirma a corrente de que, esgotados esses cinco anos, contar-se-ia novo prazo de cinco anos para o lançamento.

Sendo hipótese de dolo, fraude ou simulação, entendo que o prazo de decadência deixa de ser o constante no art. 150, do CTN, para ser o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, ou seja, a contagem do prazo quinquenal passa a se iniciar no primeiro dia



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00

Acórdão nº : 105-14.670

do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o que não se verificou no caso em comento.

Ademais, cumpre mencionar que as contribuições também estão sujeitas ao prazo decadencial quinquenal e não de 10 (dez) anos, como decisão "a quo", já que consoante o art. 146, III, "b", da Constituição Federal de 1988, somente à lei complementar cabe ditar normas gerais em matéria tributária, entre outras sobre prescrição e decadência.

Não se trata de declarar a Lei 8.212/91 inconstitucional, mas de aplicar a Constituição no que tange à forma de legislação que deva dispor sobre prazos decadenciais ou prescricionais, até porque, seria uma inversão da hierarquia das leis admitir que Lei Ordinária (8.212/91) modifique Lei Complementar (CTN).

Nesse sentido, Acórdão 105-13690 desta E. Câmara.

Quanto à multa isolada

Após encerrado o ano-calendário, se a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir, apenas, a multa de ofício, de 75% ou 150%, e não a multa isolada, já que essa sanção visa, apenas, dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano-calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.

Tal penalidade deve ser analisada e aplicada seguindo o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, já que o limite à sanção é o próprio bem jurídico protegido, que no caso, se resume no crédito tributário. Assim, será o valor desse crédito o limite máximo permitido à sanção.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

A Câmara de Recursos Fiscais, sobre o tema em tela, já se manifestou, através da análise do I. Conselheiro Dr. José Clóvis Alves, cujos argumentos já foram acolhidos também por esta 5ª Câmara.

Para tanto, transcrevo abaixo alguns trechos do voto citado, esclarecedores para a lide em questão, *in verbis*:

"Ora, se durante o ano calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele nesse período pode ser calculada a sanção, após o evento do balanço anual com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a ser aquele calculado sobre o lucro real efetivo, somente sobre esse, se houver é que poderá ser exigido imposto, logo esse é o limite para a aplicação da multa.

Exigir a multa e valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma a que prevê a sanção pela utilização de valor que o tributo devido como base de cálculo, como o princípio da proporcionalidade, pois após o balanço o que mostrou ser devido a título de antecipação foi o valor do imposto apurado com base no lucro real anual, qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição, logo utilizando uma base maior estaria a autoridade a exigir a multa não sobre a diferença de imposto, mas, sobre um valor a ser restituído, o que seria um verdadeiro absurdo."

Desta feita, já encerrado o ano base, só é passível de cobrança a multa de ofício.

Ademais, não é cabível a aplicação da multa isolada, quando sobre a mesma base de cálculo, já foi aplicada multa, em lançamento de ofício, constitutivo de crédito tributário.

Com efeito, a aplicação da multa em lançamento de ofício já implica na penalização da Contribuinte. A imputação de duas multas sobre o mesmo fato gerador da obrigação tributário agride e afronta o arcabouço do nosso ordenamento jurídico e tributário que repudia a dupla penalização.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº : 10120.008773/2002-00
Acórdão nº : 105-14.670

Nesse sentido:

MULTA ISOLADA – EXERCÍCIO DE 1999 – ANO CALENDÁRIO DE 1998 – DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL INEXATA. Omissão de rendimentos – Dupla incidência. É inaplicável a multa prevista no inciso III do artigo 1º do artigo 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1966 cumulativamente com a multa prevista em seu inciso I. Nos casos de omissão de rendimentos deve ser lançado o imposto devido juntamente com a multa prevista no inciso I do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96. A imputabilidade desta multa exclui as demais multas isoladas previstas nos incisos II a IV do parágrafo 1º, do artigo 44. A imputação de duas multas de ofício sobre o mesmo fato gerador da obrigação tributária agride e afronta o arcabouço do nosso ordenamento jurídico tributário que repudia a dupla penalização. (Processo nº 10510.000318/2002-64, 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 102-45864 – Relator Amaury Maciel).

E ainda:

MULTA ISOLADA – Não é cabível a aplicação da multa isolada, quando sobre a mesma base de cálculo, já foi aplicada multa, em lançamento de ofício, constitutivo de crédito tributário (3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Processo nº 10140.000680/2001-18, Nilton Pess)

MULTA ISOLADA – MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo. (6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Processo nº 11543.004086/2003-80, Ana Neyle Olímpio Holanda).

Face ao que foi aqui exposto e tudo o mais que dos autos consta, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, acolho a preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos antes de 11/1997 e, no mérito, apenas para excluir a aplicação da multa isolada, mantendo-se, no mais, o lançamento do crédito tributário.

Sala das Sessões - DF, em 15 de setembro de 2004.

DANIEL SAHAGOFF