

06/X



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

Processo nº 10140.003470/2004-16
Recurso nº 164.143 Voluntário
Acórdão nº 1302-00.128 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de dezembro de 2009
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL - Ex(s): 2000 a 2003.
Recorrente TELEMS CELULAR S.A.
Recorrida 2ªTURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - SIMPLES

Exercício: 2002

Ementa:

MULTA QUALIFICADA.

Se os fatos apurados pela Autoridade Fiscal permitem caracterizar o intuito deliberado da contribuinte de subtrair valores à tributação, é cabível a aplicação, sobre os valores apurados a título de omissão de receitas, da multa de ofício qualificada de 150%, prevista no inciso II do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

DECADÊNCIA.

Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a teor do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, a regra de decadência ali prevista não opera. Nesses casos, a melhor exegese é aquela que direciona para aplicação da regra geral estampada no art. 173, I do mesmo diploma legal (Código Tributário Nacional).

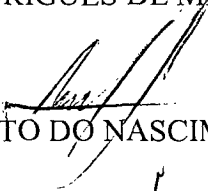
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

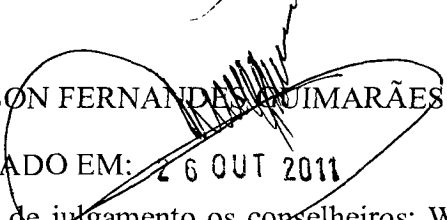
Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, reconhecer a decadência em relação ao período de 1999, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Suplente Convocado) e Marcos Rodrigues de Mello. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), Natanael Vieira dos Santos (Suplente Convocado) e Irineu Bianchi. Designado o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães para redigir o voto vencedor.

Wilson

[Assinatura]


MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO - Relator


WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Redator designado.

EDITADO EM: 26 OUT 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, , Paulo Jacinto do Nascimento, Natanael Vieira dos Santos (Suplente Convocado), Antônio Bezerra Neto (Suplente Convocado), Irineu Bianchi (Vice-Presidente), e Marcos Rodrigues de Mello (Presidente).

Relatório

No dia 02.12.2004 a contribuinte tomou ciência do auto de infração que lhe imputa multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais relativas à CSLL dos períodos de janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho, setembro e novembro de 1999; março, abril, maio, junho e agosto de 2000; novembro e dezembro de 2001; fevereiro, abril, junho, setembro e dezembro de 2002.

Impugnando o lançamento, a autuada alegou:

- a ocorrência de decadência em relação aos lançamentos de períodos anteriores a dezembro de 1999;
- é ilegítima a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas após o encerramento do período de apuração;
- a impossibilidade da exigência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, em face da inexistência de tributo devido;
- o cometimento de diversos equívocos cometidos pela fiscalização na apuração de insuficiência das estimativas;
- desproporcionalidade da sanção aplicada, implicando em confisco;
- cobrança cumulativa da multa isolada e da multa de lançamento de ofício em relação ao ano de 1999.

A DRJ determinou a realização de diligência para que a DRF informasse as datas em que se deram as compensações declaradas referidas na impugnação, bem como se foram analisadas pelo setor próprio e o resultado dessa análise, no que foi atendida.

A decisão de primeira instância deu pela procedência parcial do lançamento, na conformidade da ementa que se transcreve:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

INCONSTITUCIONALIDADE E CONFLITO HIERÁRQUICO ENTRE LEIS.

É defeso em sede administrativa discutir-se sobre a constitucionalidade de lei ou o conflito hierárquico entre leis, cabendo o fiel cumprimento da lei em vigor.

DECADÊNCIA.

O prazo de decadência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (e da respectiva multa isolada) é de dez anos.

MULTAS ISOLADAS. CABIMENTO.

É cabível a aplicação de multas isoladas no caso de não-pagamento de CSLL apurada por estimativa, concomitantemente com a multa proporcional devida pela falta de pagamento do tributo após o ajuste anual e mesmo depois do encerramento do período de apuração se apurado saldo negativo, não prosperando também a alegação de que não haveria prejuízo ao erário pelo não-pagamento do tributo devido por estimativa.

MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da multa isolada é o valor do tributo apurado por estimativa com base na receita bruta ou em balancetes de redução e não recolhido no tempo oportuno.

DECLARAÇÕES APRESENTADAS À DESTEMPO.

Não há como se considerar, para efeitos de denúncia espontânea, valores declarados, quer de tributo apurado, quer de compensações, no caso de DCTF's apresentadas após o início do procedimento de fiscalização.

REVERSÃO DE PROVISÕES E DESPESAS DE 'SWAP'.

Não tendo sido consideradas as reversões de provisões no montante das receitas, não há como se acatar a alegação para a exclusão delas da base de cálculo da estimativa. As despesas de 'swap' só podem ser reconhecidas no momento em que se tem a efetiva receita.

MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Em decorrência da retroatividade benigna de lei, exonera-se parcialmente a multa isolada lançada.

Lançamento Procedente em Parte”.

Wm



Dessa decisão recorre a contribuinte, reproduzindo o quanto alegado na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

O recurso é tempestivo e formalmente regular merecendo ser conhecido.

No que pertine à decadência, é consabido que, por força do que dispõe o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre decadência e prescrição, devem ser veiculadas por lei complementar.

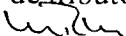
Partindo dessa premissa e considerando que as contribuições sociais estão em nosso ordenamento jurídico submetidas ao regime jurídico dos tributos, resta indubitado que às mesmas se aplicam as disposições sobre prescrição e decadência previstas no Código Tributário Nacional, o qual foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988 com status de lei complementar, é forçoso se concluir que as normas inseridas nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, ao pretenderem regular tal matéria, padecem do vício de inconstitucionalidade formal.

A divergência ainda reinante a respeito da constitucionalidade dos prazos decadenciais e prescricionais estabelecidos nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 foi definitivamente sepultada pelo Supremo Tribunal Federal com a edição da Súmula Vinculante nº 08, reconhecendo a inconstitucionalidade desses dispositivos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Afastada a regra do prazo decadencial decenal e adotando-se o prazo quinquenal previsto no art. 150, § 4º, do CTN, colhe-se que, no momento da constituição do crédito tributário, 02.12.2004, já havia decaído o direito da Fazenda Nacional de lançar o crédito referente aos fatos geradores anteriores a dezembro de 1999, o que leva ao esvaziamento de todas as alegações voltadas a expungir os créditos tributários considerados caducos, quais sejam os relativos aos fatos geradores ocorridos em janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho, setembro e novembro de 1999.

No mérito, de um lado, o fisco sustenta que para a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento ou recolhimento insuficiente das estimativas mensais é irrelevante a existência de prejuízo ou de tributo a recolher no término do ano-calendário e, do outro lado, o contribuinte defende a impossibilidade da exigência da multa isolada em face da inexistência de tributo devido ao final do período de apuração.



O caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos, anterior à Lei nº 11.488/2007, dispõe que as multas previstas nos incisos I e II serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo.

Como o fato gerador de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido somente ocorre no final do período anual, ocasião em que o valor do lucro, base de cálculo da contribuição, é apurado, compensando-se os valores das estimativas pagas antecipadamente em cada mês e procedendo-se a outras deduções não autorizadas no cálculo estimado, surgindo, só então, a obrigação tributária, conclui-se que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, que pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária.

O pagamento de estimativas não passa de uma antecipação, nos meses do ano-calendário, do recolhimento do tributo que, não fosse ele, somente seria devido no final do exercício.

Nesse sentido, MARCO AURÉLIO GRECO leciona:

“Mensalmente, o que se dá é apenas o ‘pagamento do imposto determinado sobre base de cálculo estimada’ (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º).

Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.981/95). E mais, o valor do recolhimento por estimativa é deduzido do valor do imposto e da contribuição devidos ao final do período (art. 2º, § 4º, IV da Lei nº 9.430/96)”.

(Revista Dialética de Direito Tributário, nº 76, p. 159).

Tanto assim é que a estimativa não paga no vencimento não pode ser exigida de ofício, restringindo-se o lançamento à multa de ofício sobre os valores não recolhidos (IN SRF nº 93/97, art. 15).

Em voto condutor do Acórdão CSRF/01-05.181, de 14/03/2005, o Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA assim se expressou:

“A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício



5

(em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada – não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

No mesmo voto o ilustre relator supera a aparente contradição entre a conclusão a que chegou e o § 1º, IV do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ,que prevê a aplicação de multa isolada pelo não pagamento da estimativa, ainda que se tenha apurado prejuízo no ano-calendário correspondente, dizendo:

“O parágrafo 2º do art. 39 da Lei nº 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano em que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo



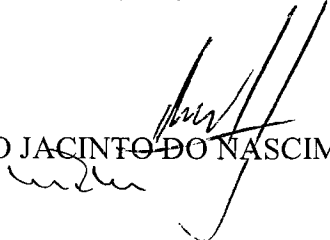
ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período – ainda que tenha experimentado base de cálculo negativa – ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e da omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é o caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final à prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa”.

No caso presente, a recorrente apurou saldo negativo nos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002, não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas.

Por tais fundamentos, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, 07 de dezembro de 2009.


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES – Redator designado

Respeitada a argumentação expendida pelo ilustre Conselheiro Relator, a Turma Julgadora, pelo voto de qualidade, manifestou-se em sentido contrário.

Com efeito, tomando por base as disposições do art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, entendeu o Colegiado ser livre para formar a sua convicção a partir dos elementos de prova carreados aos autos pela autoridade lançadora.

Nesse sentido, pronunciou-se pela manutenção da multa qualificada, eis que a apuração da receita subtraída à tributação se deu por meio de PROVA DIRETA, conforme assinalado no Termo de Constatação Fiscal de fls. 38/41.

No referido Termo, restou consignado:

...

A fiscalização do contribuinte acima identificado teve origem na representação encaminhada pela Divisão de Fiscalização do Rio de Janeiro autuada no Processo Administrativo nº 18471.000599/2006-02, na qual é relatado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal que em procedimento de fiscalização da empresa ETE — ENGENHARIA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A, CNPJ nº 04.962.478/0001-53, constatou que **a empresa J B DE ALMEIDA FILHO teria recebido da empresa ETE importâncias por serviços prestados de obras de engenharia em montante bem superior ao que a empresa beneficiária informou como receita bruta na Declaração Anual Simplificada no ano-calendário de 2001 (receita bruta anual declarada de R\$ 10.274,00). Em relação ao mês de junho de 2001 foram anexadas as cópias das NFs de prestação de serviços e dos comprovantes de pagamento efetuados pela empresa ETE no ano-calendário de 2001, documentação juntada aos autos as fls. 15 a 37**, conforme relacionada no quadro abaixo: (GRIFEI)

...

Nessas circunstâncias, descabe falar em caducidade do direito de constituir o crédito, vez que, presente o dolo, materializado pela apresentação de nota fiscais que comprovadamente não foram consideradas na apuração das exações devidas, não se pode falar em aplicação, para fins de decadência, das disposições do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. No caso, o prazo decadencial é regido pela norma estampada no inciso I do art. 173 do mesmo diploma (CTN).

Assim, considerando que os lançamentos foram cientificados à contribuinte em 18 de dezembro de 2006 e alcançaram fatos geradores ocorridos em junho de 2001, não há que se falar em caducidade do direito de lançar, vez que a constituição dos créditos tributários poderia ter sido efetivada até 31 de dezembro de 2006.

Por todo o exposto, decidiu a Turma Julgadora **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

WILSON FERNANDES OLIVEIRA – Redator Designado

