



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

Processo nº 10325.000943/2008-99
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1802-002.124 – 2ª Turma Especial
Sessão de 9 de abril de 2014
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ E REFLEXO
Recorrente BERNARDES & ALVES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. LOCAL DO LANÇAMENTO. LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO.

Nos termos da Súmula CARF nº 6, “é legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.” Tal previsão é razoável com a atividade privativa e vinculada da autoridade fiscal, não contraindo ilegalidade o procedimento arrolado pelos autos.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.

Consoante o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o Fisco possui 5 (cinco) anos contados do fato gerador para homologar ou não o procedimento adotado pelo Contribuinte na apuração e recolhimento dos tributos. Para fins de aplicação desse dispositivo, a data de ocorrência do fato gerador, no caso do IRPJ e da CSLL, coincide com a data final do período de apuração, que dá a medida temporal para a formação das respectivas bases de cálculo (renda e lucro).

INCIDÊNCIA DE JUROS PELA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu art. 61 não determina que sobre a multa de ofício/isolada incidem os juros moratórios. Em respeito ao princípio da legalidade e considerando o que dispõe os artigos 100 e 112 do Código Tributário Nacional é de se afastar sua imposição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento parcial ao recurso, para afastar os juros de mora sobre a multa de ofício, vencida a conselheira Ester

Processo nº 10325.000943/2008-99
Acórdão n.º **1802-002.124**

S1-TE02
Fl. 480

Marques Lins de Sousa, que negou provimento ao recurso. No que tange à decadência relativa aos débitos anteriores a 21/06/2003, restaram vencidos o conselheiro relator Marciel Eder Costa e o conselheiro Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira. Designado o conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor em relação à decadência.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marciel Eder Costa - Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José de Oliveira Ferraz Corrêa – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Luis Roberto Bueloni Santos Ferreira, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

Relatório

Tratam os presentes de Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e reflexos em Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por inconsistências encontradas na apuração dos referidos tributos encontradas em trabalho de fiscalização, culminando no lançamento de ofício no valor histórico de R\$ 17.302,04 (e-fls. 2).

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório proferido pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Fortaleza (DRJ/FOR), através do Acórdão nº 08-023.954, constante às e-fls. 452:

Trata-se de Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 399 a 408) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (409 a 418), nos valores totais de respectivamente, R\$ 9.106,35 e R\$ 8.195,69, já incluídos multas e juros, totalizando neste processo crédito tributário de R\$ 17.302,04.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 419 a 423), a infração imputada ao sujeito passivo foi a falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, constatada a partir da confrontação entre os livros Razão (anos calendários de 2003 e 2004) e as receitas declaradas em DIPJ e valores de IRPJ e CSLL confessados em DCTF. O levantamento das diferenças consta das planilhas de fls. 424 a 431.

O lançamentos adotaram os seguintes enquadramentos legais: a) IRPJ – art. 224 e 518 do RIR/99; b) CSLL – art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88, art. 20 da Lei nº 9.249/95, art. 29 da Lei nº 9.430/96 e art. 37 da Lei nº 10.637/02.

Ciente da autuação em 21/06/2008, conforme Aviso de Recebimento dos Correios – AR de fl. 434, o sujeito passivo apresentou em 13/07/2008 a impugnação de fls. 442 a 446, alegando, em síntese, que:

a) a ação fiscal foi realizada fora do domicílio do sujeito passivo, deixando de observar o disposto no art. 904 do RIR/99, contaminando de nulidade o lançamento.

b) os fatos geradores anteriores a junho de 2003 estão alcançados pela decadência, por aplicação do § 4º do art. 150, do CTN, inclusive os referentes à CSLL, por força do disposto no art. 28 da Lei 9.430/96 e na Sumula Vinculante nº 8 do STF, que determina o prazo quinquenal também para as contribuições.

Naquela oportunidade, a nobre turma julgadora entendeu pela parcial procedência do reclamo, entendendo que parte do lançamento havia sido afetado pela decadência, conforme sintetizado pela seguinte ementa e conclusão (e-fls. 451 e 455):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

OMISSÃO DE RECEITA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido objeto de contestação pelo sujeito passivo, mantida a parte respectiva do lançamento, independentemente de análise do mérito.

LANÇAMENTO LAVRADO FORA DA REPARTIÇÃO.

Não é motivo de nulidade a preparação do auto de infração fora do estabelecimento autuado, levado pronto para ciência ao sujeito passivo.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Tendo em vista sua sistemática de apuração e pagamento, o IRPJ e a CSLL se enquadra na modalidade de lançamento por homologação, tendo como prazo decadencial cinco anos contados da data do fato gerador.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

[...]

Isso posto, julgo procedente em parte a impugnação, devendo ser excluído lançamento o IRPJ e a CSLL correspondentes ao primeiro trimestre de 2003.

Ante a manutenção de parte do lançamento, da qual foi intimada em 20/09/2012, interpôs recurso voluntário em 11/10/2012 às e-fls. 463/473, reiterando, em síntese os argumentos iniciais já arrolados na impugnação e ainda, requerendo pelo afastamento da incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

É o relato do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Marciel Eder Costa, Relator.

O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche aos requisitos de admissibilidade, pelo que dele, passo a tomar conhecimento.

Como se extrai dos autos, a infração teve como base divergências não justificadas pelo contribuinte, na análise de consistência de suas obrigações acessórias, contabilidade e escrita fiscal.

Sobre o mérito dessa questão, verifica-se que desde a impugnação não traça o contribuinte nenhuma arguição em contrário ao lançamento, interpelando apenas questões marginais, como suposta ação de fiscalização fora do domicílio do contribuinte, decadência e não incidência da taxa SELIC sobre a multa de ofício.

Neste ponto, resta sólido o lançamento constante no Auto de Infração decorrente das diferenças de valores apontados pela fiscalização, não havendo o que tratar nesta parte.

Como prejudicial do mérito, o contribuinte destaca que a realização do procedimento de fiscalização se deu fora de sua sede, alegando contrariedade ao art. 904, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

Art. 904. A fiscalização do imposto compete às repartições encarregadas do lançamento e, especialmente, aos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional, mediante ação fiscal direta, no domicílio dos contribuintes.

§1º A ação fiscal direta, externa e permanente, realizar-se-á pelo comparecimento do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional no domicílio do contribuinte, para orientá-lo ou esclarecê-lo no cumprimento de seus deveres fiscais, bem como para verificar a exatidão dos rendimentos sujeitos à incidência do imposto, lavrando, quando for o caso, o competente termo.

§2º A ação do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional poderá estender-se além dos limites jurisdicionais da repartição em que servir, atendidas as instruções baixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§3º A ação fiscal e todos os termos a ela inerentes são válidos, mesmo quando formalizados por Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo (Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 1º).

Ocorre que, o fato do lançamento ter ocorrido “fora da sede” da sociedade empresária não abstrai nem renega o lançamento efetuado. O que importa verificar é a atividade, que deve ser vinculada aos auditores fiscais da Receita Federal, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional:

Art. 142. 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, regulamentou a atividade de Auditoria-Fiscal, assim determinando:

Art. 6º São atribuições dos ocupantes do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil:

I – no exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo:

a) constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições;

[...]

c) executar procedimentos de fiscalização, praticando os atos definidos na legislação específica, inclusive os relacionados com o controle aduaneiro, apreensão de mercadorias, livros, documentos, materiais, equipamentos e assemelhados;

d) examinar a contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal;

[...]

Além disso, tal matéria é sumulada por este Conselho:

Súmula CARF nº 6: É legítima a lavratura de auto de infração no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do estabelecimento do contribuinte.

Portanto, não é motivo ensejador de nulidade o fato de ter a autoridade fiscal intimado o contribuinte a apresentar documentos e analisá-los “fora da sede” do estabelecimento.

Sob outro viés, por se tratar de matéria de ordem pública, há que se verificar a questão da decadência com maior ímpeto.

A recorrente foi intimada do lançamento de ofício em 21/06/2008, conforme consta do AR juntado às e-fls. 434.

O Código Tributário Nacional, que possui status de Lei Complementar, disciplina que os tributos cujo lançamento se dá na modalidade *por homologação*, possui como início da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para ser exigido, a ocorrência do fato gerador, senão vejamos:

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

[...]

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

(Grifou-se)

Ocorre que, o Auto de Infração realizou o lançamento de ofício relativo aos anos-calendário de 2003 e 2004, conforme consta às e-fls 401/417. A DRJ afastou a exigência com relação ao 1º trimestre do ano-calendário de 2003, entendendo estar o período alcançado pela decadência.

Como se extrai do dispositivo legal, a contagem do prazo decadencial leva em conta o “fato gerador”. Ao que consta no Auto de Infração, a autoridade fiscal confunde o fato gerador com o denominado período de apuração do tributo, que no caso, é trimestral.

Neste contexto, considera que o período de apuração de 30/06/2003, é o próprio fato gerador do tributo (IRPJ e CSLL), posição que se apresenta equivocada e contraria o que dispõe a legislação, senão vejamos. Assim dispõe o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Assim, o fato gerador que caracteriza a incidência do imposto de renda e da contribuição social é a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”, assim entendido o momento em que a sociedade empresária efetivamente conhece da percepção da renda.

Já a terminologia “período de apuração” é a determinação dum espaço no tempo em que o contribuinte tem a obrigação de apurar e determinar uma data a recolher o tributo ao Fisco.

Nesta toada, fica claro que toda a percepção de renda anterior à data de 21/06/2003 está alcançada pela decadência, de forma que não pode ser exigida pelo Auto de Infração.

Esta interpretação encontra guarida na jurisprudência do STJ, que entendeu que os fatos aquisitivos de renda (fato gerador) ocorre dia a dia, constituindo a tributação (período de apuração) mera técnica de tributação, senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO EM DUODÉCIMOS. LEI N. 7.787/89. POSSIBILIDADE. A ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO DAS EMPRESAS, MEDIANTE O RECOLHIMENTO EM DUODÉCIMOS, NÃO É INCOMPATÍVEL COM O SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO VIGENTE, NEM CONTRARIA A REGRA CONTIDA NO ART. 43 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. A LEI, POR IMPOSIÇÃO DOS OBJETIVOS DA POLÍTICA FISCAL, ESTABELECE, POR VEZES, A APURAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DO LUCRO POR UNIDADE DE FATO AQUISITIVO, COMO PRELECIONAM OS TRIBUTARISTAS. E OS FATOS AQUISITIVOS DA RENDA DAS EMPRESAS OCORREM NO DIA A DIA, CONQUANTO A SUA TRIBUTAÇÃO, ORA ISOLADA, ORA MENSAL, SEMESTRAL OU ANUAL, CONSTITUI-SE EM MERA TÉCNICA DE TRIBUTAÇÃO EM CONJUNTO DE INÚMEROS FATOS GERADORES SIMPLES OU COMPLEXOS. NÃO SE PODE, POIS, AFIRMAR, QUE O FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA OCORRERA NO MOMENTO EM QUE O CONTRIBUINTE AUFERE A RENDA OU A DISPONIBILIDADE ECONÔMICA, E, COMO TAL CONSIDERADO O FINAL DO EXERCÍCIO INDICADO NA LEGISLAÇÃO. A LEI CONSIGNA EXPRESSAMENTE QUE A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO (OU DA CONTRIBUIÇÃO)

OCORRE NO DECURSO DO PERÍODO BASE, DE PRIMEIRO (1.) DE JANEIRO A 31 DE DEZEMBRO, AO TEMPO EM QUE SE REALIZAM OS CORRESPONDENTES FATOS AQUISITIVOS. RECURSO PROVIDO. DECISÃO INDISCREPANTE.

(REsp 76935/PR, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/1996, DJ 18/03/1996, p. 7540)

(Grifou-se)

Como se observa, embora a legislação venha a definir periodicidade para que o contribuinte efetue a apuração do tributo, isso não altera o fato gerador do mesmo. Nesta esteira, não pode o lançamento de ofício em tela exigir o tributo cujo fato gerador ocorreu antes de 21/06/2003, tendo em vista que o mesmo já se encontra decaído.

Esta interpretação por extensão também afasta a cobrança da multa de ofício e dos juros de mora correspondentes sobre o tributo exonerado.

Assim sendo, a unidade de origem deverá apurar e adequar o lançamento de ofício do mês de 06/2003, eis que só podem ser exigidos os valores cujos fatos geradores ocorreram a partir de 21/06/2003, acrescentando-se estes aos demais valores descritos no auto de infração dos períodos subsequentes, tanto em relação ao IRPJ, como à CSLL.

Por derradeiro, o contribuinte reclama da incidência de juros pela SELIC sobre a multa de ofício de que trata o art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A jurisprudência não tem se firmado neste aspecto, havendo decisões tanto administrativas como judiciais com ambíguos posicionamentos.

Primeiramente cabe notar que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 não determina haver a incidência de juros sobre a multa ofício, senão vejamos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e

II - (VETADO).

Ora, tanto a multa de ofício quanto a multa isolada são penalidades decorrentes de não ter o contribuinte realizado o pagamento do montante considerado devido e visam punir a conduta do agente pelo descumprimento do recolhimento total ou parcial do tributo.

Neste caso, identifica-se um “prejuízo” ao Ente Tributante, enquanto que este recebeu um tributo (obrigação principal) menor que o que teria direito, obrigando-o efetuar o lançamento de ofício. Assim, fica evidente seu caráter punitivo, infracional.

Já a denominada multa de mora retrata igualmente uma punição, só que pelo atraso no cumprimento da obrigação enquanto que os juros moratórios visam remunerar o capital (correção monetária) perdido pelo não recolhimento nos prazos estabelecidos, conforme retrata o art. 61 da mesma Lei:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Fica evidente, assim, que os juros moratórios tem natureza eminentemente indenizatória, incidindo cumulativamente no transcurso de tempo em que a obrigação deixou de ser cumprida.

Novamente, a Lei não determina que sobre a multa de ofício/isolada incidirão os juros moratórios.

O Código Tributário Nacional determina o seguinte:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Assim, devido à falta de previsão legal específica sobre a matéria (princípio da legalidade), e levando em conta o comando supracitado, (art. 112 do CTN) reputo assistir razão ao contribuinte.

Ressalta-se que o próprio CTN dispõe que as disposições sobre a aplicação de penalidades de forma extensiva a normas complementares é excluída:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

(Grifou-se)

Se não bastasse, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, base legal para imposição dos juros moratórios, determina que os débitos “decorrentes de tributos e contribuições” sofrerão multa de mora e juros moratórios (§3º).

Neste contexto, fica evidente que a utilização da expressão “débito” é sinônima à “tributo”, que na forma do que dispõe taxativamente a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, são impostos, taxas, contribuições sociais, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios.

Veja-se que a multa não é considerada “tributo”. Aliás, a própria definição dessa expressão emprestada pelo Código Tributário Nacional deixa evidente que as “sanções” não se encaixam em seu arcabouço:

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

(Grifou-se)

Feitas essas considerações, melhor conclusão não resta que pela falta de previsão legal e pelo contexto da base legal que determina a incidência dos juros moratórios, incabível a aplicação de juros sobre as multas de ofício e isolada.

Processo nº 10325.000943/2008-99
Acórdão n.º **1802-002.124**

S1-TE02
Fl. 491

Isto posto, voto no sentido de DAR PARCIAL provimento, acatando a decadência dos fatos geradores anteriores a 21/06/2003 e determinando o afastamento da incidência de juros sobre a multa de ofício.

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Marciel Eder Costa – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir quanto ao critério utilizado na contagem da decadência.

Ao aplicar a regra contida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, o Relator considerou os fatos geradores em questão como ocorridos diariamente, determinando a exclusão da tributação sobre os “fatos geradores” ocorridos antes de 21/06/2003.

O lançamento de IRPJ e CSLL se deu pela sistemática do lucro presumido, que é apurado trimestralmente.

Para fins de contagem da decadência, não entendo correta a segregação feita entre a data de ocorrência do fato gerador e a data final do período de apuração do tributo (que, nas exações sob exame, dá a medida temporal para a formação da respectiva base de cálculo).

Sabe-se que um dos aspectos essenciais para a apuração do tributo é a base de cálculo, que, aliás, configura critério quantitativo da própria obrigação tributária.

Assim, não há que se falar em ocorrência de fato gerador e surgimento de obrigação tributária antes mesmo da formação da base de cálculo, e ela, na presente situação, só se forma com o transcurso do período de apuração (que vem configurar um outro elemento constitutivo da obrigação tributária – aspecto/critério temporal).

No caso do IRPJ e da CSLL, não há dúvidas de que a base de cálculo só se completa no final do período de apuração, e o texto da Lei 9.430/1996 é bastante claro a esse respeito. Basta ver que a base de cálculo presumida guarda correspondência direta com a receita bruta trimestral, e não com o valor individual (ou diário) das operações realizadas pela Contribuinte:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

Art.25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I- o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei; (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013)(Vigência)

(grifos acrescentados)

Além disso, não é dado ao Fisco apurar os tributos em pauta antes de encerrado o período de apuração. E se não há como apurar, não há também como constituir, e muito menos como exigir esses tributos antes do referido marco temporal.

Só depois de encerrado o período trimestral é que os coeficientes de apuração do lucro podem ser aplicados sobre as receitas auferidas no trimestre, para aferição da base de cálculo (que, no caso, é o lucro presumido).

Sendo assim, não é razoável iniciar a contagem da decadência antes mesmo de o Fisco poder realizar a apuração do tributo, mediante a atividade inerente ao lançamento.

Consoante o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, o Fisco possui 5 (cinco) anos contados do fato gerador para homologar ou não o procedimento adotado pelo Contribuinte na apuração e recolhimento dos tributos.

E para fins de aplicação desse dispositivo, a data de ocorrência do fato gerador, no caso do IRPJ e da CSLL, coincide com a data final do período de apuração, que dá a medida temporal para a formação das respectivas bases de cálculo (renda e lucro).

Nestes termos, não há que se falar em decadência total ou parcial do segundo trimestre de 2003, eis que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram em 30/06/2003 e o lançamento se deu em 21/06/2008, antes, portanto, do referido prazo contido no § 4º do art. 150 do CTN.

Finalmente, registro que a mencionada decisão do STJ foi exarada no sentido de validar as antecipações, duodécimos ou cotas para pagamento de CSLL, conforme previa a Lei nº 7.787/89.

O que estava em debate naquela ocasião era a possibilidade de a lei prever recolhimentos antecipados, a serem realizados antes da data para a entrega da declaração de apuração anual, na medida em que a renda fosse auferida.

É oportuno registrar que o regime de tributação anual continua validamente comportando antecipações para o IRPJ e a CSLL, agora na forma das chamadas “estimativas mensais”.

O contexto da referida decisão do STJ era justamente esse: a possibilidade de antecipação dos ingressos tributários no regime de apuração anual, mediante valores apurados por períodos legais menores que o ano-calendário, e que são confrontados posteriormente com a apuração final anual.

Esses ingressos antecipados, contudo, não tem o condão de desfigurar a base de cálculo dos tributos em questão, e nem de modificar o momento da ocorrência do fato gerador (que deve guardar correspondência com a base de cálculo - seu aspecto quantitativo, conforme já comentado anteriormente), transformando-os em tributos instantâneos, diários, ou algo semelhante.

A lei pode determinar que a aferição da renda e do lucro (bases de cálculo), até mesmo em caráter definitivo, se dê por períodos menores que o ano-calendário, e foi por isso que o STJ validou as antecipações previstas na Lei nº 7.787/89. Quem pode o mais pode o menos.

A lei poderia ter estabelecido, por exemplo, que o dimensionamento da renda e do lucro fosse feito por período diário, semanal, decendial, quinzenal, etc., ou seja, por períodos distintos dos que ela elegeu, mas não o fez.

Desde a vigência da Lei 9.430/1996, a base de cálculo (renda/lucro) para o IRPJ e CSLL ou é trimestral (como no presente caso) ou é anual, não havendo, portanto, que se falar em fatos geradores diários ou instantâneos.

Assim, voto no sentido de negar provimento ao recurso, no que toca à decadência do IRPJ e da CSLL referentes ao segundo trimestre de 2003.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

José de Oliveira Ferraz Corrêa