



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

Processo nº 10425.720712/2013-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.610 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS
Recorrente SÃO BRAZ S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010

Ementa:

MOVIMENTAÇÃO BANCÁRIA. ACESSO. AUTORIZAÇÃO.

O ordenamento jurídico vigente autoriza à Administração Tributária, observados os requisitos legais que disciplinam a matéria (Lei Complementar nº 105, de 2001, e Decreto nº 3.724, também de 2001), acessar e usar as informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. ARGUMENTOS DE DEFESA. APRECIÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Na esteira de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, não constitui negação à prestação jurisdicional o ato decisório que, embora não tenha examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pela defesa, adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

OMISSÃO DE RECEITAS. SALDO CREDOR DE CAIXA.

Em conformidade com o parágrafo 2º do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. No caso vertente, inexistente reparo a ser feito a aplicação da presunção em referência, vez que, não obstante reiteradas intimações, a contribuinte não comprovou, por meio de documentos hábeis e idôneos, ingressos registrados na referida conta, autorizando, assim, a recomposição do seu saldo.

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

Se o contribuinte alega que os incentivos fiscais concedidos pelo Poder Público são, caracterizadamente, subvenções para investimentos, a ele

incumbe aportar aos autos comprovação de que, uma vez contabilizados em conta representativa de reserva de capital, os recursos auferidos foram integralmente destinados à execução do projeto habilitado.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a exigência da multa isolada, vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães (relator) e Paulo Jakson da Silva Lucas. Indicado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valmir Sandri.

“documento assinado digitalmente”

Valmar Fonseca de Menezes

Presidente

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator

“documento assinado digitalmente”

Valmir Sandri

Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), reflexos (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS) e MULTA ISOLADA, relativas aos anos-calendário de 2008 e 2009, formalizadas em razão da imputação das seguintes infrações:

i) omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, nos montantes de R\$ 8.551.476,90 e R\$ 8.145.283,85;

ii) exclusões indevidas do lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de doações e subvenções, nos montantes de R\$ 6.366.738,25 e R\$ 8.114.285,14;

iii) falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL.

Inconformada, a contribuinte interpôs impugnação (fls. 914/928), por meio da qual argumentou:

- que seria nula a infração oriunda da omissão de receitas caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa, pois alicerçada em prova ilícita, decorrente da quebra sem ordem judicial do seu sigilo bancário;

- que não houve saldo credor de caixa, mas mero equívoco de procedimentos contábeis, pela transferência de valores entre contas bancárias, fato que levou a Fiscalização a inferir uma motivação subjetiva do contribuinte, para o fim de extrair consequências tributárias, o que não é autorizado em lei;

- que, partindo da própria conclusão presumida, a Fiscalização concluiu, também por presunção, que os alegados saldos credores encobriam omissões de receitas;

- que as provas dos autos demonstram apenas que houve o errôneo e equivocado procedimento contábil, pelo qual as suas contas eram registradas serodidamente, não havendo qualquer omissão de receitas;

- que o Conselho Deliberativo do FAIN concedeu o benefício fiscal, tendo lhe enquadrado como empreendimento modernizado;

- que esse mesmo empreendimento foi objeto de redução do IRPJ, tendo em vista a modernização total e a diversificação de empreendimento industrial situado na área da extinta Sudene, por atos da Adene e da Receita Federal do Brasil em 2007;

- que os incentivos na área federal foram deferidos posteriormente ao incentivo estadual e atestam o investimento em projeto de modernização e diversificação;

- que a Fiscalização, apesar de reconhecer que o benefício estadual (isenção parcial do ICMS) destina-se, entre outras hipóteses legais, a investimentos fixos e de capital de

giro essencial, interpretou as hipóteses citadas como se o contribuinte pudesse alternativamente utilizar a subvenção de uma ou outra forma, a seu exclusivo critério, o que é um equívoco conceitual, pois não é isso que reza a lei que rege o ato concessivo;

- que não é lícito que a União venha reduzir o incentivo fiscal dado pelo Estado da Paraíba (crédito presumido de 74,25% do ICMS), pela via da imposição do IRPJ e da CSLL, sendo realmente contraditório que tenha, sobre o mesmo fato e para a mesma finalidade, concedido idêntico favor ao mesmo contribuinte no âmbito do IRPJ, via Atos Declaratórios nºs 04 e 05/2007, que atestaram a modernização e a diversificação (ampliação) do empreendimento, sendo certo que somente o STF poderia retirar a força normativa dos atos do Estado da Paraíba;

- que “3.28. A d. Fiscalização também omitiu que, nos termos da legislação local, conforme Decreto nº 24.194/2003, que ratificou a Resolução nº 20/2003, do Conselho Deliberativo do FAIN, “o valor do ICMS incentivado das empresas beneficiárias do FAIN seja aportado em conta de reserva de capital e, comprovadamente investido nos objetivos do projeto aprovado pelo FAIN, para posterior incorporação ao capital social”, sendo certo, ademais, que, conforme declaração em anexo, a impugnante não distribuiu lucros, nem reduziu capital social nos exercícios findos em 31-12-2008 e 31-12-2009”

- que “3.34. Na sistemática do CTN há lugar para o lançamento da diferença do imposto devido e seus consectários, mas não para concomitante imposição da multa isolada. A multa do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, fere a sistemática do lançamento por homologação, pois, na verdade, visa punir a falta de recolhimento do empréstimo compulsório, não a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa mensal. Em qualquer lançamento de ofício, a mesma Lei nº 9.430/96 já prevê a pesada multa de ofício de 75% que, em caso de evidente intuito de fraude chegará a 150%. No caso concreto há uma divergência de ordem jurídica, sem agravamento da penalidade. Portanto, a multa isolada é uma verdadeira aberração, que fere o disposto pelos artigos 43 e 150 do CTN, para não falar dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade das normas que impõem sanções aos cidadãos, à luz dos direitos e garantias individuais outorgados pela Constituição Federal” (fl. 927).

- que, como a multa isolada decorre das duas infrações antecedentes, reformadas estas, perde igualmente a sustentação a multa pecuniária isolada.

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, Pernambuco, apreciando as razões trazidas pela defesa, decidiu, por meio do acórdão nº 11-41.737, de 12 de julho de 2013, pela procedência dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

LEI COMPLEMENTAR Nº 105/2001. TRANSFERÊNCIA COMPULSÓRIA DO SIGILO BANCÁRIO PARA O FISCO. CONTROVÉRSIA AINDA INCONCLUSA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGITIMIDADE DAS LEIS.

O contribuinte alegou que teve o sigilo bancário violado sem autorização judicial, violando a garantia constitucional do art. 5º, X e XII, sendo certo que o STF teria afastado a possibilidade de quebra do sigilo bancário diretamente pelo fisco, como se vira no julgamento do RE nº 389.808, com declaração da inconstitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, com efeito ex

tunc. Ocorre que essa matéria encontra-se em debate na Excelsa Corte no rito da repercussão geral (*Tema 225 - Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. RE 601.314 Relator o Min. Ricardo Lewandowski*), ou seja, ainda não há decisão definitiva do STF na controvérsia. Assim, até que o STF decida sobre a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, que autoriza a transferência dos dados bancários do contribuinte para o fisco, deve-se continuar aplicando tal Lei na via administrativa, pelo princípio da presunção da legitimidade das leis.

FAIN. FUNDO DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DO ESTADO DA PARAÍBA. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. AUSÊNCIA DE PROVA NOS AUTOS A SUSTENTAR A PRETENSÃO DO IMPUGNANTE. TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ/CSLL.

Ausente a demonstração de inversões para investimento no parque incentivado compatíveis com o benefício auferido do FAIN, nos anos da fiscalização ou pretéritos, deve-se manter a classificação da subvenção recebida do FAIN como subvenção para custeio/operação, tributável pelo IRPJ/CSLL.

ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL NÃO PAGAS. MULTA ISOLADA. HIGIDEZ.

À luz do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, as estimativas de IRPJ e da CSLL não pagas dentro do período de apuração devem ser apenadas com multa de ofício isolada no percentual de 50% sobre as estimativas não pagas.

Irresignada, a contribuinte apresenta recurso voluntário de fls. 997/1.017, no qual, renovando argumentos expendidos na peça impugnatória, adita considerações no sentido de que é nulo o acórdão recorrido, por infração ao dever de apreciação das razões de defesa quanto ao item 003 da acusação fiscal.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Atendidos os requisitos de admissibilidade, conheço do apelo.

Em conformidade com o TERMO DE ENCERRAMENTO DA AUDITORIA FISCAL de fls. 62/89, foram imputadas à contribuinte fiscalizada as infrações a seguir especificadas.

i) **Omissão de receitas, caracterizada por SALDO CREDOR DE CAIXA.**

Intimada a apresentar a documentação que tinha servido de suporte para registros efetuados a débito da conta CAIXA que tinham como contrapartida a conta BANCOS, a contribuinte, informando que os valores seriam referentes a transferências entre contas de sua titularidade, não apresentou os documentos requisitados.

Embora reintimada, a contribuinte não apresentou a documentação em questão.

Com base em extratos fornecidos pelas instituições financeiras, a Fiscalização promoveu a análise dos extratos bancários e dos registros contábeis, momento em que constatou ter ocorrido efetivamente a transferência entre contas bancárias, revelando-se incorretos os lançamentos a débito da conta CAIXA.

Verificou ainda a Fiscalização que, para regularizar tal situação, a contribuinte, sistematicamente, ao final de cada mês, promoveu lançamentos a DÉBITO da conta 1.1.02.0025 – BANCO DO BRASIL – MOVIMENTO e a crédito da conta 1.1.2.14.0001 – SALDOS A REGULARIZAR, não promovendo, assim, a retificação dos saldos da conta CAIXA.

Entendeu a Fiscalização que o procedimento adotado pela contribuinte visou evitar que a contabilidade apresentasse saldos credores de CAIXA. A partir de tal entendimento, expurgando as entradas que foram destinadas à conta BANCOS (BANCO DO BRASIL), efetuou a recomposição da referida conta CAIXA.

Promovida a recomposição, restaram evidenciados os saldos credores.

ii) **Exclusões indevidas, representadas por receitas de doações e de subvenções.**

Argumenta a Fiscalização que a contribuinte excluiu na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a título de DOAÇÕES e SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS, os valores de R\$ 6.366.738,25 e R\$ 8.114.285,14.

Entendeu a Fiscalização que os recursos auferidos pela contribuinte em razão de incentivo dado pelo governo do estado da Paraíba (FUNDO DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DA PARAÍBA – FAIN – Lei nº 4.856, de 1986, e

Decreto nº 17.252, de 1994), não se caracterizaram como subvenções para investimento, visto que eles podem ser utilizados em investimentos fixos ou para capital de giro, de acordo com a conveniência dos beneficiários.

Adita a autoridade fiscal que a documentação apresentada pela empresa não autoriza a exclusão, vez que seria necessária a comprovação da efetiva e específica aplicação dos recursos nos investimentos previstos no empreendimento econômico. Esclarece ainda que: a) a contribuinte não apresentou o Parecer nº 2005.01.00.00578 da Gerência de Tributação do Governo da Paraíba, que concedeu o crédito presumido do ICMS; b) a legislação que disciplina o benefício não estabelece mecanismo de vinculação entre os valores auferidos e a aplicação efetiva e específica em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico; e c) a contribuinte não observou as disposições do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, eis que nos anos-calendário de 2008 e de 2009 apurou lucros líquidos inferiores aos valores dos incentivos fiscais, razão pela qual a exclusão deveria ser limitada a estes montantes, e, além disso, não constituiu a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

iii) Multa isolada em decorrência da falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativa).

Diante das infrações anteriormente descritas, as antecipações obrigatórias relativas ao IRPJ e à CSLL revelaram-se insuficientes, motivo pelo qual foram lançadas multas isoladas.

Consta do referido Termo de Encerramento a indicação de que foram apurados PAGAMENTOS cuja operação ou a sua causa não foram comprovados, o que levou a Fiscalização a promover lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte. Contudo, referido lançamento não foi efetuado por meio do presente processo.

Verifico também que relativamente ao PIS e à COFINS a autoridade autuante limitou-se a lançar no presente processo os valores que decorreram da omissão de receitas caracterizada por saldo credor de caixa, embora tenha descrito outras infrações (falta de inclusão nas bases de cálculo das receitas de doações e subvenções, apropriação indevida de créditos e dedução indevida de ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA).

Apreciando as razões trazidas por meio de peça impugnatória interposta pela autuada, a Turma Julgadora de primeiro grau manteve integralmente os lançamentos tributários, servindo-se, para tanto, dos seguintes fundamentos:

a) até que o STF decida sobre a constitucionalidade da Lei Complementar nº 105/2001, que autoriza a transferência dos dados bancários do contribuinte para o Fisco, deve-se continuar aplicando tal lei na via administrativa, pelo princípio da presunção da legitimidade das leis;

b) não podem as turmas de julgamento do contencioso administrativo antecipar-se ao próprio STF, julgando a constitucionalidade da Lei, pois, assim agindo, estariam usurpando a competência do STF;

c) a partir da confissão do próprio contribuinte, a conta CAIXA estava recebendo lançamentos a débito inexistentes, já que a contabilização deveria ser feita entre as diversas subcontas da conta contábil BANCOS;

d) considerando que a conta CAIXA não recebeu os lançamentos a débito das contas bancárias (os valores eram transferidos de contas em diversos bancos para a conta bancária do Banco do Brasil), correto o procedimento da Fiscalização de excluir todos os débitos indevidos na conta Caixa, apurando o real saldo desta conta;

e) quanto à eventual tributação pelo imposto de renda de repasses dos entes federados para os contribuintes, mesmo que a título de isenções ou reduções tributárias, que compõem o resultado da empresa (exceto as isenções e reduções do próprio IRPJ, pois o IRPJ é apurado após a mensuração do resultado tributável), trata-se de situação ordinária, pois todas as receitas, despesas, custos, benefícios fiscais etc. devem compor o resultado tributável, este sofrendo a tributação pelo imposto de renda (e pela contribuição social sobre lucro);

f) somente a lei tributária federal pode efetuar a exclusão e adição de receitas, despesas, benefícios fiscais do resultado tributável pelo IRPJ/CSLL, como ocorre, por exemplo, com a exclusão do lucro das subvenções para investimento;

g) a argumentação de que a União poderia estar invadindo a competência normativa do Estado da Paraíba, ou negando vigência às normas legais estaduais, deve ser afastada, pois, se os repasses, subvenções etc. não forem excluídos do resultado tributável pela legislação do imposto de renda, devem compor o resultado tributável, já que o imposto de renda é amparado no princípio da universalidade (art. 153, § 2º, I, da CF88), e incide sobre a totalidade do resultado positivo da empresa, observadas as adições e exclusões autorizadas pela lei federal;

h) quanto à existência de reconhecimento da redução do IRPJ, a partir de Laudos emitidos em fins de 2006 pela ADENE para duas plantas industriais do contribuinte localizadas em Cabedelo – PB, com diversificação (início da operação da planta em 2005 – fl. 941/943) e modernização total (início de operação da planta em 2003 – fl. 945/947), não se pode asseverar que a subvenção no âmbito do ICMS foi para investimento, quer porque os anos em debate aqui são posteriores (2008 e 2009), quer porque a subvenção em discussão pode ser utilizada para investimentos fixos e capital de giro (art. 2º, IV, do Decreto nº 17.252/94, com alterações), ou seja, não se tem qualquer prova nos autos de que a subvenção provinda do ICMS, em 2008 e 2009, tivesse sido utilizada para implantar, realocar, revitalizar ou ampliar o empreendimento industrial do contribuinte, ou mesmo fazer frente a tais dispêndios ocorridos em exercícios pretéritos, inclusive porque poderia ter sido utilizada como capital de giro;

i) a questão é que o FAIN, explicitamente, assevera que o incentivo também pode ser utilizado como capital de giro (fl. 392), ou seja, nessa modalidade, trata-se de subvenção para custeio, tributável pelo IRPJ;

j) para afastar a tributação pelo IRPJ, o contribuinte deve fazer uma prova robusta das inversões feitas em seu empreendimento, compatível com a subvenção recebida do ICMS.

k) a demonstrar a ausência da prova coligida pelo contribuinte para comprovar o seu direito, a autoridade lançadora já tinha anotado a ausência do Parecer nº 2005.01.00.0578, da Gerência de Tributação – GT, do Governo da Paraíba, concessor do crédito presumido, como um dos obstáculos para reconhecer a pretensão do contribuinte (fl. 76);

l) a apresentação do Parecer acima mencionado seria importante para delimitar o benefício e confirmar o objeto da subvenção (eventuais auditorias e prestações de contas do incentivo apresentadas ao Governo Estadual da Paraíba também poderiam ser elementos de prova a robustecer a pretensão do fiscalizado);

m) o contribuinte sequer trouxe o referido Parecer ou qualquer prova adicional que demonstrasse suas inversões nos anos em discussão, preferindo se ancorar em dois Laudos da ADENE que reconheceram a modernização e a diversificação de duas plantas industriais, no ano de 2006, que não servem, em si mesmos, para comprovar que a subvenção obtida do FAIN é uma subvenção para investimento, não computável para fins do lucro real (sequer se sabe quantas plantas industriais têm o contribuinte, bem como a importância das plantas incentivadas de Cabedelo em face do parque industrial completo);

n) com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, ficou difícil sustentar a tese da inaplicabilidade da multa isolada de ofício, pois o legislador, à luz da controvérsia que já existia, impôs novamente tal ônus, sem qualquer exceção.

Aprecio, pois, os argumentos trazidos em sede de recurso.

ILEGALIDADE DA QUEBRA DO SIGILO BANCÁRIO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Alega a Recorrente ter havido violação da reserva de jurisdição do Poder Judiciário para a requisição de informações abrigadas pelo sigilo bancário, motivo pelo qual protesta pela aplicação do decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 601.314, como preconiza e garante o art. 62 A do RICARF.

Afasto, de início, a aplicação das disposições do art. 62 A do ANEXO II do Regimento Interno deste Colegiado, eis que ausente decisão definitiva de mérito do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria em debate.

No mais, cabe apenas esclarecer que a partir da edição da Lei Complementar nº 105, de 2001, a autoridade administrativa passou a gozar da prerrogativa de poder acessar, sem autorização judicial, a movimentação bancária dos sujeitos passivos submetidos a procedimento de fiscalização, devendo, entretanto, observar os ditames do referido ato legal e sua regulamentação (Decreto nº 3.724, também de 2001).

Compulsando-se os autos, verifico que a autoridade fiscal requisitou informações sobre a movimentação financeira da contribuinte com base na legislação acima referenciada, inexistindo na peça de defesa interposta pela autuada indicação de que tenha havido desrespeito às normas ali previstas.

Cumprando-se os autos, verifico que a autoridade fiscal requisitou informações sobre a movimentação financeira da contribuinte com base na legislação acima referenciada, inexistindo na peça de defesa interposta pela autuada indicação de que tenha havido desrespeito às normas ali previstas.

Resta evidente, portanto, que a ausência de tal informação não traria prejuízo de qualquer natureza ao feito fiscal.

NULIDADE DO ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA POR
INFRAÇÃO AO DEVER DE APRECIACÃO DAS RAZÕES DE DEFESA,
RELATIVAMENTE AO ITEM 003 DA ACUSAÇÃO FISCAL

Argumenta a Recorrente que a decisão recorrida, embora registre em seu RELATÓRIO que ela confrontara a cobrança das multas isoladas com o art. 43 e 150 do Código Tributário Nacional (CTN), não apreciou detidamente essas alegações, muito menos a violação ao art. 148 da Constituição Federal, também por ela suscitada.

Não acolho a nulidade argüida, pois, como é cediço, é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não se pode falar em ausência de “prestação jurisdicional” no caso de decisão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pela defesa, adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia.

Penso que no caso vertente estamos exatamente diante desta situação.

A decisão recorrida, embora não tenha se debruçado sobre as alegadas violações às disposições dos arts. 43 e 150 CTN, declina entendimento no sentido de que, a partir da edição da Lei nº 11.488, de 2007, os argumentos acerca da inaplicabilidade da multa isolada não têm como se sustentar.

Nos termos do ato decisório de primeiro grau, a citada Lei nº 11.488 inaugurou um novo cenário normativo, de modo que a imposição da penalidade se dá sem qualquer exceção.

Obviamente que, partindo de tal fundamento, não haveria porque contraditar supostas violações a dispositivos legais que, a rigor, sequer tratam da matéria.

Rejeito, assim, a nulidade alegada.

SALDO CREDOR DE CAIXA

Alega a Recorrente que a afirmação contida no voto condutor da decisão de primeiro grau no sentido de que ela teria confessado que a conta CAIXA recebia lançamentos a débito inexistente, é enganosa, visto que não reflete o contexto de realidade da tributação imposta pelo art. 142 do CTN, que exige a indicação das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária, com a especificação precisa da matéria tributável. Afirma que reconheceu a existência de procedimentos contábeis equivocados, mas que isso não é suficiente para dar azo à tributação. Sustenta que, diferentemente do que entendeu a Turma Julgadora *a quo*, a Fiscalização partiu de conclusão presumida para determinar, também por presunção, que os alegados saldos credores encobririam omissões de receitas. Diz que o procedimento contábil por ela adotado foi devidamente justificado no curso da Fiscalização, conforme restou consignado no próprio TERMO DE ENCERRAMENTO DA AUDITORIA FISCAL (item 22).

Relata a Fiscalização (TERMO DE ENCERRAMENTO DA AUDITORIA FISCAL de fls. 62/89) que a Recorrente promoveu registros a débito da conta CAIXA (1.1.1.01.00001), tendo como contrapartida a conta BANCOS (1.1.1.02). Intimada a apresentar a documentação comprobatória dos referidos registros, limitou-se a informar que os valores se referiam a transferências de contas bancárias de sua titularidade. Reintimada, a contribuinte,

mais uma vez, cingiu-se a apresentar uma relação dos bancos sacados e dos que haviam sido favorecidos.

Com base em extratos bancários e nos registros contábeis da fiscalizada, restou comprovado que, de fato, a movimentação de recursos dizia respeito a transferências entre contas bancárias, restando, assim, indevidos os lançamentos efetuados na conta CAIXA.

O saldo da conta CAIXA, portanto, revelava-se irreal.

Constatou também a Fiscalização a existência de procedimento de regularização (débito da conta BANCO DO BRASIL – MOVIMENTO e crédito da conta SALDOS A REGULARIZAR), que nenhum efeito produziu nos saldos da conta CAIXA, de modo que eles continuaram irreais.

Sendo indubitável a incorreção dos saldos da conta CAIXA, eis que, tratando-se de movimentação de recursos entre contas bancárias, nenhuma entrada ou saída da referida conta restou verificada, cuidou a Fiscalização de promover a necessária recomposição do CAIXA, o que resultou no surgimento de SALDOS CREDITORES.

Assim, tomando por base as disposições do art. 281 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), a Fiscalização imputou à Recorrente a prática de omissão de receitas, promovendo, a partir daí, o correspondente lançamento de ofício.

Irretocável, a meu ver, o procedimento adotado pela autoridade fiscal, vez que, como se verá adiante, a autuada não traz ao processo argumentos ou documentos capazes de elidir a pretensão do Fisco.

Com efeito, a Recorrente não aportou ao processo qualquer documento para contraditar as conclusões esposadas nas peças acusatórias, sendo a argumentação declinada na peça recursal absolutamente improcedente.

Primeiramente, equivocou-se a Recorrente quando afirma que a Fiscalização partiu de uma presunção para, por meio de outra (presunção), determinar a matéria tributável.

A primeira das presunções referenciadas na peça recursal (o procedimento contábil adotado pela fiscalizada visou evitar que a escrituração apresentasse saldos credores na conta CAIXA), embora tenha sido confirmada por meio da recomposição contábil, nenhuma relevância tem para a aplicação da segunda, eis que ela diz respeito ao motivo que teria levado a contribuinte a adotar aquela forma de contabilização. O fato (e quanto a isso não cabe maiores discussões) é que efetivamente a autuada promoveu registros de entrada de recursos na conta CAIXA sem que isso efetivamente tivesse ocorrido, visto que transferências de valores entre contas bancárias não podem servir de suporte para registros de suprimentos de CAIXA.

A afirmação da Recorrente de que no item 22 do TERMO DE ENCERRAMENTO DA AUDITORIA FISCAL resta consignado que ela justificou o procedimento contábil adotado, não encontra qualquer respaldo nos autos, vez que, ali, consta tão somente o registro de que ela (a fiscalizada), em suas respostas, simplesmente juntou relação de bancos sacados e favorecidos, não tendo sequer apresentado os extratos bancários correspondentes.

Não identificando, pois, razões que concorram para a insubsistência da imputação feita pela autoridade fiscal, mantenho as exigências dela decorrentes.

INCENTIVOS FISCAIS RECEBIDOS – FUNDO DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DA PARAÍBA (FAIN)

Afirma a Recorrente que a decisão recorrida, para sustentar a autuação, afastou-se da prova juntada aos autos. Alega não existir competência das autoridades tributárias federais para limitar incentivos fiscais concedidos pelos estados. Diz que, para sustentar a legalidade do lançamento, a Fiscalização e o acórdão recorrido servem-se do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do Parecer CST nº 112/78, que, por terem sido editados sob a égide de Constituição anterior, devem ser interpretados com as devidas reservas impostas pela Carta de 1988. Diz que, por meio de prova documental (declaração do contabilista) demonstrou não ter havido distribuição de lucros ou redução do capital social em 2008 e 2009, sendo isso favorável ao cancelamento da exigência fiscal. Sustenta que outras provas das inversões de capital no seu estabelecimento estão representadas pela concessão pela própria Receita Federal de incentivos idênticos com base em atestados da ADENE. Argumenta que nem a Fiscalização e nem o acórdão recorrido atentaram para o fato de que a matriz legislativa estadual prevê destinar-se o incentivo estadual, entre outras hipóteses legais, a “investimentos fixos e capital de giro essencial” do contribuinte, sendo que essa regra de destinação importa que o intérprete deve levar em conta a conjunção “e”, sem substituí-la por “ou”, diferentemente do que fez a Fiscalização e a decisão recorrida.

Penso que o enfrentamento da presente matéria passa, primeiramente, pela análise da legislação do imposto de renda acerca do tratamento tributário que deve ser dispensado às subvenções.

Nesse sentido, dispõem os artigos 392 e 443 do Regulamento de 1999 (RIR/99):

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

...

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

Vê-se, pois, que, se estamos diante de subvenções para custeio, a conclusão não pode ser outra senão a de que os benefícios pecuniários concedidos pelo Poder Público devem ser oferecidos à tributação.

Tratando-se de subvenções para investimento, o Parecer Normativo CST nº 112/78, aprofundando a análise, esclarece que elas também são tributáveis, e que, para que isso não ocorra, devem ser submetidas a um tratamento especial, qual seja, registro como reserva de capital, sem possibilidade de distribuição.

O Parecer em referência também assinala:

...

2.11 Uma das fontes para se pesquisar o adequado conceito de SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO é o parecer normativo CST nº 2/78 (D.O.U. de 16.01.78). No item 5.1 do parecer encontramos, por exemplo, menção de que subvenção para investimento seria destinada a aplicação em bens ou direitos. Já no item 7, subdivide-se um confronto entre as subvenções para custeio ou operação e as subvenções para investimento, tendo sido caracterizadas as primeiras pela não vinculação a aplicações específicas. Já o parecer Normativo CST número 143/73 (D.O.U. de 16.10.73), sempre que se refere a investimento complementa-o com a expressão em ativo fixo. Desses subsídios podemos inferir que a **subvenção para investimento é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la, não nas suas despesas, mas sim, na aplicação específica em bens ou direitos para implantar ou expandir empreendimentos econômicos.** (GRIFEI)

2.12 Observa-se que a subvenção para investimento apresenta características bem marcantes, exigindo, até mesmo, perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o "animus" de subvencionar para investimento. Impõe-se, também, a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como subvenção para investimento.

...

2.14 - Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: As SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não-operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital, e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

Esclarece ainda o referido ato normativo, que outra característica da subvenção para investimento, associada diretamente à ausência de tributação para fins de legislação do imposto de renda, é a de que seu beneficiário seja pessoa jurídica titular do empreendimento econômico condicionante do favor fiscal.

No caso vertente, como já visto, os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para não admitir a dedução a título de subvenção para investimentos foram os seguintes:

A - os recursos auferidos pela contribuinte em razão de incentivo dado pelo governo do estado da Paraíba (FUNDO DE APOIO AO DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL DA PARAÍBA – FAIN – Lei nº 4.856, de 1986, e Decreto nº 17.252, de 1994), não se caracterizaram como subvenções para investimento, visto que eles podem ser utilizados em investimentos fixos ou para capital de giro, de acordo com a conveniência dos beneficiários;

B - a documentação apresentada pela contribuinte não autoriza a exclusão, vez que seria necessária a comprovação da efetiva e específica aplicação dos recursos nos investimentos previstos no empreendimento econômico;

C - a contribuinte não apresentou o Parecer nº 2005.01.00.00578 da Gerência de Tributação do Governo da Paraíba, que concedeu o crédito presumido do ICMS;

D - a legislação que disciplina o benefício não estabelece mecanismo de vinculação entre os valores auferidos e a aplicação efetiva e específica em bens e direitos ligados à implantação ou expansão do empreendimento econômico; e

E - a contribuinte não observou as disposições do art. 18 da Lei nº 11.941, de 2009, eis que nos anos-calendário de 2008 e de 2009 apurou lucros líquidos inferiores aos valores dos incentivos fiscais, razão pela qual a exclusão deveria ser limitada a estes montantes, e, além disso, não constituiu a reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 1976.

Quanto a esses específicos fundamentos, a Recorrente só traz argumentos para contestar a afirmação da Fiscalização de que as receitas auferidas por meio do incentivo concedido pelo governo do estado da Paraíba não se caracterizaram como subvenções para investimento, pois eles podem ser utilizados em investimentos fixos ou para capital de giro, de acordo com a conveniência dos beneficiários.

Pelo que é possível depreender, a alegação da Recorrente é de que, ao utilizar a palavra “ou”, a autoridade fiscal teria alterado o sentido da redação trazida pelo ato concessivo do benefício.

Embora concorde com a interpretação emprestada pela fiscalizada, vez que o artigo 2º do Decreto nº 17.252, que consolida e dá nova redação ao Regulamento do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Industrial da Paraíba (FAIN), indica como uma das operações representativas dos estímulos financeiros, o “*financiamento direto para investimentos fixos e capital de giro essencial*”, não a tenho como relevante para a solução da controvérsia.

Independentemente da interpretação que se possa dar ao dispositivo em referência, entendo que, para que se possa decidir sobre a exclusão da tributação das receitas auferidas, o importante é verificar se, de fato, a contribuinte trouxe aos autos elementos que autorizem concluir que, sem prejuízo das demais condições estampadas na legislação tributária federal que rege a matéria, os recursos questionados foram aplicados na implantação, realocização, revitalização ou ampliação do seu empreendimento industrial, revelando, assim, efetiva aplicação em bens e direitos com vistas à implantação ou expansão da sua atividade econômica.

E, nessa linha, nenhum elemento de comprovação é trazido pela Recorrente.

Em convergência com a decisão de primeira instância, a documentação relacionada ao reconhecimento promovido pela ADENE, por dizer respeito a período distinto do que foi objeto de auditoria pela Fiscalização federal, obviamente não constitui elemento capaz de substituir a prova exigida no curso do procedimento fiscal.

Equivoca-se a Recorrente quando argumenta que as autoridades tributárias federais não detêm competência para limitar incentivos fiscais concedidos pelos estados. Primeiramente, porque não é disso que o presente processo trata, vez que ao não identificar o atendimento às condições estabelecidas pela legislação tributária federal para que a Recorrente deixe de oferecer à tributação receitas auferidas, a autoridade fiscal, ao promover o competente lançamento tributário, está exatamente exercendo a sua competência tributária, que, releva destacar, é indelegável. Em segundo lugar, a competência tributária detida pelos entes que compõem a Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), nos termos do disposto no art. 6º do Código Tributário Nacional, compreende a competência legislativa plena, de modo que ao estabelecer condições para o gozo de certos benefícios fiscais a União não viola o princípio federativo.

O que faltou à contribuinte, e isso é evidente, foi verificar se efetivamente atendia as condições previstas legalmente para cumular o benefício concedido na esfera estadual com o previsto na legislação federal.

A Recorrente alega que o lançamento tributário teve por suporte legislação editada em período anterior à Constituição Federal em vigor, motivo pelo qual, diz, a interpretação dos seus dispositivos deve ser feita com as devidas reservas impostas pela nove ordem constitucional. Contudo, não aponta que “reservas” seriam essas e nem indica máculas capazes de tornar inaplicável a legislação em referência.

A meu ver, a apresentação de documentos relacionados à concessão de incentivo na órbita federal em anos anteriores aos que foram submetidos à averiguação, assim como a declaração do contabilista acerca da ausência de distribuição de lucro e de redução do capital, não são suficientes para comprovar que as receitas auferidas pela Recorrente em razão do favor fiscal estadual foram efetivamente aplicados em bens e direitos, visando a implantação, realocização, revitalização ou ampliação do seu empreendimento industrial.

Pelas razões expostas, sou pela manutenção da imputação feita pela Fiscalização.

MULTAS ISOLADAS

Argumenta a Recorrente que não há diferença substancial entre a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e a introduzida pela Lei nº 11.488/2007. Alega que o imposto de renda, tal como concebido pelo art. 43 do CTN, incide sobre acréscimos patrimoniais, motivo pelo qual é incabível exigir-se multa isolada. Sustenta que *“a multa isolada revela a natureza dessas antecipações, que nada têm a ver com o imposto sobre a renda e com a contribuição social sobre o lucro líquido, mas sim com a verdadeira natureza jurídico-tributária dessas estimativas e antecipações mensais: empréstimos compulsórios calculados sobre estimativa de lucro, que serão devolvidos para o caso de não haver lucro tributável, quando do encerramento do período”* (GRIFO DO ORIGINAL). Adita que *“se natureza de empréstimo compulsório têm as antecipações, o mesmo instituiu-se ao arrepio do artigo 148 da*

Constituição, de sorte que, à luz da Constituição Federal, é espúria essa exação, como também o é a imposição de multa isolada para o seu cumprimento” (diz que o acórdão recorrido se cala sobre isso). Afirmo que, na sistemática do CTN, há lugar para o lançamento da diferença do imposto devido e seus consectários, mas não para concomitante imposição da multa isolada.

Na minha particular opinião, pouca relevância existe no fato de a Lei nº 11.488, de 2007, ter aperfeiçoado a redação da norma tributária penal trazida pela Lei nº 9.430, de 1996, e que ora se discute, pois, a meu ver, a norma em questão, desde a sua primeira edição, sempre reuniu as condições exigidas para a sua aplicação.

Quanto aos demais argumentos expendidos pela Recorrente, ainda que se supere o fato de que eles são inovadores em relação ao que até então foi argüido em sede de defesa, penso que eles não podem ser acolhidos.

Com efeito, pretender submeter a penalidade aplicada pela Fiscalização a disposições legais que tratam da instituição de imposto e empréstimo compulsório, com o devido respeito, revela-se absolutamente impróprio.

O acolhimento da pretensão da Recorrente significaria, em última análise, a decretação da insubsistência de toda e qualquer penalidade prevista na legislação tributária, eis que não existiria no ordenamento jurídico-tributário sanção que se adaptasse às situações econômicas (lícitas) descritas nas normas de incidência dos impostos (ou empréstimos compulsórios).

Absolutamente improcedentes, pois, as alegações da Recorrente.

Assim, considerado tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães – Relator

Voto Vencedor

Com a devida *vênia* do entendimento expressado pelo Ilustre Relator para manter a exigência da multa, ousou dele divergir.

A questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais não está pacificada neste CARF. Dos inúmeros julgados a respeito do tema extraem-se, pelo menos, três correntes de entendimento.

Num extremo, uma corrente amplamente vencida, que entende que a imposição da multa, nos termos do inciso IV do §1º, independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida. O acórdão sob julgamento abraça essa corrente.

Numa posição intermediária uma corrente cujo entendimento tem prevalecido, no sentido de que, quando aplicada depois do levantamento do balanço, a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida

Uma terceira corrente, na qual me incluo, que entende que, encerrado o ano-calendário, não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual.

Conforme tenho reiteradamente me manifestado, entendo que, encerrado o ano-calendário, não há mais base de cálculo para exigência da multa, eis que, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem por recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo, com a apuração do lucro real ao final do ano-calendário, o imposto efetivamente devido, única base impositiva que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique. A partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º. do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal. Até porque a dupla penalidade afronta o

disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda, relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Nesse passo é a jurisprudência predominante deste E. Conselho e mesmo dessa E. Turma, conforme se depreende da ementa do Recurso n.105-141.498 – Sessão de 14 de abril de 2008-, tendo como Relator o Ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, e por ser o seu voto por demais elucidativo, peço *vênia* para transcrevê-lo na sua integralidade, eis que tratou das hipóteses em que a mesma – Multa Isolada – não deve subsistir, vejamos:

O art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...);

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Art. 2º (Lei nº 9.430/96) – A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimado, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

As remissões relevantes são as seguintes:

Art. 35 (Lei nº 8.981/95) – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.

Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir à lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que “o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais”.¹

Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Norma não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos².

Nesse sentido, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve, de forma sintética, o seguinte:

HIPÓTESE

CONSEQUÊNCIA

Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória ➔ Pagar multa de 75% ou 150%³ **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição** (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;

Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no

➔ Pagar multa isolada de 75% **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou**

¹ MARÇAL, Justen Filho. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

²² Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

3 A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96
4 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

ano correspondente.

contribuição (*caput*, art. 44, §1º, IV);

Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período. → Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44. §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

Essas proposições extraídas do texto legal devem guardar coerência interna, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.

Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia à norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.

Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista

no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: “pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece à norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.⁴

Fixadas essas premissas, passo ao exame dos enunciados acima transcritos.

Primeiro, o exame do texto evidencia que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada **sobre a totalidade ou diferença de tributo**. Por inferência lógica, tem que se entender que os incisos I e II também se referem à falta de pagamento de tributo.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que

“mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por 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 (art. 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 8.891/95).”⁵

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, que trata do regime da estimativa, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

“Art.15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

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 (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.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei n.º 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 e 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 prejuízo ou 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 de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é 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 é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.

Nesse caso, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem

obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

Assim, em virtude da inobservância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores, o agente fiscal não tem como aferir a situação fiscal corrente do contribuinte. O legislador concede a fiscalização, durante o transcorrer do período-base, o poder de presumir que o valor apurado de forma estimada a partir da receita da empresa coincide com o tributo devido, desde que demonstrada a omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte. Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela posterior apresentação de balanço na fase de defesa administrativa, pois tornaria o arbitramento do tributo sob base estimada condicional.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

1. *as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.*
2. *a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;*
3. *tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;*
4. *a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;*
5. *o tributo devido ao final do exercício 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;*
6. *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;*
7. *os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.*
8. *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;*
9. *antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.*

10. não se pode aplicar a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas e exigir a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício

No caso presente, em relação aos anos de 2001 e 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação à Contribuição não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida no curso do exercício. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.

Se aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, não será exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades – de mora e de ofício – na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dessimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre **“sobre a totalidade ou diferença de tributo”**, mas apenas sobre **“valor do pagamento mensal”** a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei no 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.”

Não fosse os argumentos acima que por si só já seriam mais que suficiente para cancelar tal penalidade, é de se observar que no presente caso, como se viu, exige-se além da penalidade ora guerreada, também a multa de ofício sobre a diferença do tributo apurado, o que robustece os argumentos para o seu cancelamento, eis que a infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda.

Ante os argumentos acima despendido sou pelo provimento do recurso em relação a presente matéria – Multa Isolada -.

É como voto.

Processo nº 10425.720712/2013-34
Acórdão n.º **1301-001.610**

S1-C3T1
Fl. 1.076

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Redator.

CÓPIA