



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10675.003554/2002-50
Recurso nº : 138.656
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EXS: DE 1997 a 2001
Recorrente : REZENDE ÓLEO LTDA.
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ – JUIZ DE FORA/MG
Sessão de : 11 de agosto de 2005
Acórdão nº : 101-95.142

CSLL – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - INAPLICABILIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91 FRENTE ÀS NORMAS DISPOSTAS NO ART. 150, §4º. DO CTN – A partir da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais voltaram a ter natureza jurídico-tributária, devendo, portanto, aplicar-se a elas todos princípios tributários previstos na Constituição (art. 146, III, “b”), e no Código Tributário Nacional (arts. 150, § 4º. e 173).

PRELIMINAR – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – OUTRAS EXCLUSÕES - O direito da Fazenda Nacional constituir o crédito tributário em lançamento por homologação decai em cinco anos a contar da data do fato gerador da obrigação tributária.

MULTA AGRAVADA – Descabe o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da Lei 9.430/96, quando não devidamente comprovado pela fiscalização o evidente intuito de fraude, mormente quando o contribuinte não ocultou a operação praticada, registrando na sua escrita comercial e fiscal toda a operação.

MULTA ISOLADA – Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, cabe o lançamento da multa exigida isoladamente sobre os valores devidos e não recolhidos por estimativa.

CSLL – CORREÇÃO COMPLEMENTAR IPC/BTNF – ART. 3º. DA LEI N. 8.200/91 - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO – Possível à exclusão da correção complementar do IPC/BTNF da base de cálculo da CSLL por inexistência de previsão legal para sua adição.

CSLL – RESERVA ESPECIAL – ART. 2º. DA LEI N. 8.200/91 – A reserva da correção especial dos bens do ativo permanente deverá ser adicionada na base de cálculo da contribuição social, proporcionalmente à realização dos bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou a qualquer título.

CSLL – PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – PDD CLIENTES E ADIANTAMENTOS DE SOJA – O reconhecimento das perdas no recebimento de créditos poderá ser deduzido da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, desde que devidamente comprovado com documentos hábeis e idôneos a efetiva perda, e esteja de acordo com o disposto no art. 340 e seguintes do RIR/99.

CSLL – OUTRAS EXCLUSÕES – BASES NEGATIVAS – A compensação de bases negativas da contribuição social sobre o lucro, poderá ser compensada até o limite de 30% dos resultados apurados em períodos subseqüentes, ajustados pelas adições e exclusões previstas na legislação.

TAXA SELIC – JUROS DE MORA – Os juros de mora calculados com base na taxa Selic, são aplicáveis por expressa disposição legal.

Recurso Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por REZENDE ÓLEO LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência em relação ao ano de 1996, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para : 1) cancelar a exigência a título de “diferença IPC/BTNF”; 2) reduzir a multa de ofício para 75% em relação ao item “bases negativas de anos anteriores”, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri (Relator) que também cancelou as exigências de multas isoladas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno


MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO
REDATOR DESIGNADO

Processo nº. : 10675.003554/2002-50
Acórdão nº. : 101-95.142

FORMALIZADO EM: 03 MAR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



RELATÓRIO

REZENDE ÓLEO LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes, de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, que julgou procedente o lançamento relativo à exigência da Contribuição Social sobre o Lucro, referente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000, objetivando a reforma da decisão recorrida.

Conforme informado no Auto de Infração (fls. 82/89), a Recorrente cometeu os seguintes ilícitos tributários, quais sejam:

1) CSLL – falta de adição ao lucro líquido, para determinação da base de cálculo da contribuição social:

1.1) Anos calendários de 1997 e 1998 – diferença de correção monetária complementar - IPC/BTNF (Lei nº 8.200/91, art. 3º), realizada por depreciação e amortização de bens do ativo permanente (conforme item 1 do relatório fiscal – pgs. 91/93).

1.2) Ano calendário de 2000 – diferença de correção monetária complementar - IPC/BTNF (Lei nº 8.200/91, art. 3º), realizada por baixa de bens do ativo permanente (conforme item 2 do relatório fiscal – pgs. 93/94).

2) CSLL – Ano calendário de 2000 – falta de adição ao lucro líquido, para determinação da base de cálculo da contribuição social, da reserva especial (Lei nº 8.200/91, art. 2º), realizada por baixa de bens do ativo permanente (conforme item 3 do relatório fiscal – pgs. 94/96).

3) CSLL – exclusões indevidas do lucro líquido na determinação da base de cálculo da contribuição social:

3.1) Ano calendário de 2000 – reversão da provisão para devedores duvidosos (retificadora da conta Clientes). O valor refere-se a títulos contabilizados pela contribuinte a débito da conta Caixa e a crédito da conta Clientes que, logo em seguida, eram lançados a crédito da mesma conta Caixa e a débito da conta Provisão para Devedores Duvidosos, na forma de “títulos incobráveis”. Ademais, a contribuinte, intimada a comprovar a existência dos referidos títulos incobráveis, não logrou êxito em fazê-lo (conforme item 6, subitens 6.1 a 6.4, do relatório fiscal às fls. 102/107);

3.2) Ano calendário de 2000 – reversão da provisão para devedores duvidosos (retificadora da conta Adiantamento a Fornecedores de Soja). São dois valores. O primeiro refere-se a adiantamento para aumento de capital da própria empresa, pela controladora; valor esse efetivamente recebido dos devedores. O segundo corresponde a baixas na conta Adiantamento a Fornecedores de Soja, efetuadas a título de descontos concedidos, com a característica de sempre se referirem a 100% dos valores dos títulos a receber, o que evidencia perda, cuja efetividade não foi justificada e provada documentalmente pela contribuinte (conferir item 6, subitem 6.5, do relatório fiscal às fls. 107/110).

4) CSLL – Ano calendários de 1996 e 1997 – bases de cálculo negativas acumuladas em exercícios anteriores, inseridas indevidamente na linha “Outras Exclusões”, nas declarações do IRPJ dos exercícios de 1997 e 1998. Os valores deveriam ter sido informados na linha relativa à compensação de bases de cálculos negativa de períodos anteriores. Sobre o valor da contribuição devida foi aplicada multa qualificada (150%), em face do evidente intuito de fraude, qual seja, ocultar do Fisco a compensação superior ao limite legal de 30% (conforme item 5 do relatório fiscal às fls. 97/102);

5) Multa Isolada – Anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000 – falta de recolhimento da contribuição social incidente sobre a base de cálculo estimada, determinada mediante balancetes de suspensão ou redução (conforme item 7 do relatório fiscal às fls. 111/122).

Intimada dos lançamentos, a contribuinte, ora Recorrente, apresentou impugnação, tempestiva, às fls. 1246/1275, contraditando todos os itens do presente lançamento, sob as seguintes alegações, em síntese:

(i) em sede de preliminar, que teria operado a decadência do direito da União Federal constituir o crédito tributário relativo ao exercício financeiro de 1997, especificamente no que diz respeito aos meses de janeiro a novembro do exercício financeiro de 1997;

(ii) que a multa e os juros moratórios devem ser excluídos por ausência de má-fé, já que os supostos ilícitos tributários foram cometidos durante a administração anterior. Alega que esse entendimento encontra respaldo na própria jurisprudência do Conselho de Contribuintes e na esfera judicial, que com fundamento no art. 132 do CTN nega a possibilidade de o Fisco aplicar multa à pessoa jurídica sucessora, por fato cometido pela sucedida. Alega, outrossim, que em caso de dúvida quanto à aplicação de penalidade, deve prevalecer à interpretação mais favorável ao contribuinte visto o disposto no art. 112, IV, do CTN;

(iii) que a responsabilidade imposta à impugnante, ora Requerente, não pode prosperar em relação a esta, e sim, aos Srs. Alfredo Júlio Resende (Diretor Presidente) e José Mário Ferreira (Gerente Financeiro), conforme dispõe o art. 135, III, do CTN, que ocupavam os respectivos cargos de gerência à época da ocorrência dos fatos;

(iv) no mérito, que é completamente equivocada a pretensão do auditor em vedar a dedução da diferença do IPC/BTNF (Lei nº 8.200/91, art. 3º) da base de cálculo da CSLL. Tal diferença é dedutível tanto no IRPJ quanto na CSLL conforme citada jurisprudência deste 1º Conselho;

(v) que o art. 2º da Lei nº 8.200/91, permite às empresas ajustar o valor de seus ativos mediante utilização de índice nacional de variação de preços. Esse ajuste não foi permitido como dedução fiscal (parágrafo 3º do citado artigo), pois trata-se de ajuste acima dos índices de correção monetária de balanço, como se fosse, como de fato é, uma reavaliação de ativos. Mas em nenhum momento impediu a dedução da correção monetária de balanço com bases em índices oficiais para esse procedimento, no caso, o IPC. Aliás, essa lei em seu art. 3º prevê expressamente o ajuste fiscal da diferença entre o IPC e o BTNF (Plano Collor). Os valores apurados pelo auditor são decorrentes de outros ajustes do valor da OTN/BTN para o IPC, basicamente de janeiro de 1989 (Plano Verão), que não são objeto de limitação por parte da lei. Logo, alega a então impugnante, que não ocorreu a suposta falta de adição da parcela da correção monetária especial realizada por alienação de bens do ativo;

(vi) que relativamente às provisões para devedores duvidosos, conta Clientes e conta Soja, o próprio agente fiscal afirma que os valores por ele apurados representam efetiva perda de valores a receber. Alega que a nova administração procedeu à baixa de duplicatas e créditos de devedores insolventes, que foram acumulados irresponsavelmente pela gestão antiga. Todavia, o auditor fiscal entendeu que não pode haver dedução total das perdas com clientes e adiantamentos a fornecedores. Alega que o art. 340 do RIR/99 exige cuidados e requerem pressupostos, mas não impede a dedução fiscal, desde que seja fundamentada em perda definitiva (insolvência judicial) ou, de valores reduzidos, mas vencidos já mais de dois anos e sem garantia de bens, ou ainda, cinco anos puro e simples de insolvência insolúvel;

(vii) que decaiu o direito da União constituir crédito tributário em relação a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1996 e 1997.

(viii) que se o Fisco tivesse verificado corretamente a documentação juntada aos autos, não teria afirmado que a então impugnante teria registrado bases de cálculo da CSLL acumuladas de exercícios anteriores como "Outras Exclusões" de modo a ludibriar o Fisco;



(ix) que pelo fato de ser empresa que se dedica a atividade rural em certos meses do ano, quando essas atividades apresentam prejuízos usuais, não se aplica à limitação dos 30%, razão pela qual deve se fazer exclusão do valor no item "Outras Exclusões", não existindo fraude ou erro nesse procedimento;

(x) que em relação à falta de recolhimento da CSLL por estimativa durante o ano de 1997, remete-se ao que foi dito na preliminar de decadência. Com relação aos anos de 1998, 1999 e 2000, aduz que já teria impugnado a autuação reflexa e que por ser empresa rural não está sujeita a limitação dos 30%;

(xi) por fim alega a impossibilidade de cobrança dos juros pela taxa SELIC.

À vista dos termos da Impugnação, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora/MG, por unanimidade de votos (fls. 1348/1362), julgou procedente o lançamento, por entender, em sede de preliminar, que não teria se operado a decadência visto que a Impugnante, ora Recorrente, teria optado pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, e que como não efetuou pagamento algum de CSLL (fls. 805), não teria o que se homologar (art. 150, § 4º, do CTN c/c 173, I, do CTN).

Salientou a Turma Julgadora que tendo o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1997, o lançamento só poderia ter ocorrido em 1998. Sendo assim, o termo inicial para contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, 1º de janeiro de 1999, e o termo final cinco anos depois, no caso, o dia 31 de dezembro de 2003. Como o lançamento foi efetuado antes dessa data, a Turma Julgadora entendeu que não há que se falar em decadência.

O órgão julgador entendeu ainda não ter operado a decadência com relação às multas isoladas lançadas em razão da falta de recolhimento da CSLL calculada por estimativa (art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96) relativa aos meses de janeiro, março, abril, junho e agosto de 1997 (fl. 89), por regência do art. 173, I, do CTN. Ficou assentado na decisão ora recorrida à inaplicabilidade do art. 150, § 4º, do

CTN, pelo fato da contribuinte, ora Recorrente, não ter efetuado qualquer recolhimento por estimativa no ano-calendário de 1997 (fls. 792/803).

A Tuma Julgadora se convenceu, ainda em sede de preliminar, que não se operou a decadência em relação à glosa de compensação de base de cálculo negativa nos anos de 1996 e 1997 (fls. 1269), pela aplicação do art. 173, I, do CTN, tendo em vista a inaplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN, em face da ocorrência de fraude.

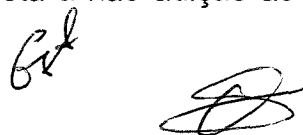
No mérito, o órgão julgador entendeu pela não exclusão da multa e juros moratórios lançados, uma vez que incorreu qualquer processo de incorporação, conforme se observa do contrato social (fls. 30/47).

Com efeito, diferentemente do que foi suscitado pela contribuinte em sua defesa, em relação à aplicação do art. 112, IV, do CTN, ficou constatado não haver dúvida alguma no julgado acerca da penalidade aplicada, razão pela qual a mesma deve ser imposta à pessoa jurídica, e não a seus antigos administradores.

A Turma julgadora se convenceu de que não se deve atribuir aos Srs. Alfredo Júlio Resende e José Mário Ferreira as responsabilidades da empresa à época dos fatos. Fundamentou a decisão no sentido da impossibilidade física de os representantes não poderem praticar pessoalmente os atos que lhes confeririam aqueles direitos e obrigações. Fundamentou ainda, que somente poderia ser imputada às responsabilidades a estes representantes se restassem provado que houve representação ilegítima (art. 135, III, do CTN).

Em regra geral, a responsabilidade será da pessoa jurídica (art. 121, parágrafo único, I, do CTN). Somente será atribuída a responsabilidade a seus representantes se for comprovado que a infração à legislação tributária se deu em benefício próprio (art. 137 do CTN).

Em relação à realização do lucro inflacionário acumulado, foi mantido o lançamento pelo órgão julgador, por este entender incorreta a não adição ao lucro



líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social nos anos-calendário de 1997 e 1998, a diferença de correção monetária complementar IPC/BTNF, realizada por depreciação e amortização de bens do ativo permanente e, também, por entender incorreta a não adição, no ano calendário de 2000, a diferença de correção monetária complementar do IPC/BTNF, realizado por baixa de bens do ativo permanente.

Isso porque, não foi efetuada glosa de nenhuma das seis parcelas referentes à dedução do saldo devedor da conta de correção monetária complementar IPC/BTNF; isso porque, a contribuinte teria apurado saldo credor e não devedor.

A Turma Julgadora entendeu ainda pela manutenção do lançamento com relação à correção monetária especial (capitulada no art. 2º da Lei nº 8.200/91), quando da venda de bens do ativo circulante que haviam sido transferidos do ativo permanente em 31 de dezembro de 1999, sem a adição da reserva especial.

O órgão julgador considerou correta a perda na concessão de crédito uma vez que a Recorrente, quando de sua impugnação, não comprovou que os títulos baixados atendiam as condições de dedutibilidade estabelecidas pelo art. 340 do RIR/99. Esclarece, outrossim, que em processo, os fatos alegados não de ser provados, sob pena de não serem levados em consideração pelo julgador.

Em relação à compensação da base de cálculo negativa, o órgão julgador considerou fraudulenta a operação da contribuinte que, ao efetuar a compensação em linha imprópria, ignorou o limite de 30%, ocultando do Fisco a compensação integral.

Ademais, salientou a Turma Julgadora, que a contribuinte, diferentemente do que foi sustentado na impugnação, não comprovou nos autos que exerce atividade rural, sendo que os elementos constantes dos autos comprovam exatamente o contrário.

Two handwritten signatures in black ink, one above the other, located in the bottom right area of the page.

No que se refere à multa isolada aplicada por falta de recolhimento da CSLL calculada por estimativa, foi assentado na decisão recorrida que a contribuinte, ao realizar o cálculo das antecipações, o fez de forma diversa da prescrita no art. 2º da Lei nº 9.430/96, combinado com o art. 35 da Lei nº 8.981/95, e os arts. 10 a 13 da IN nº 93/97, fugindo, assim, do pagamento da contribuição estimada, como restou provado nos autos e no processo nº 10675.003553/2002-13.

Acerca da ilegalidade da utilização da Taxa Selic como juros de créditos tributários, decidiu-se que sua utilização está prevista em lei e que a administração não pode deixar de aplicá-la.

Intimada da decisão de primeira instância, a Recorrente ingressou, tempestivamente, com recurso a este E. Conselho de Contribuintes (1365/1394), aduzindo como razões, em síntese, o que se segue.

Em sede de preliminar, alega novamente a decadência do direito da União Federal constituir crédito tributário relativo ao exercício financeiro de 1997, sob o fundamento de que: (i) pelo fato de ter apurado o imposto mensalmente, deve se aplicar à regra contida no art. 150, § 4º do CTN e (ii) que o que se homologa não é o pagamento e sim a atividade procedimental tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, restando inaplicável ao presente caso a disposição contida no art. 173, I, do CTN.

Alega que muito embora não tenha ocorrido incorporação na sociedade, sem querer adentrar nesse mérito que considera acadêmico, a empresa Rezende Óleo Ltda. é parte integrante do Grupo Sadia, e que é de fácil constatação essa afirmação pela análise da documentação societária juntada aos autos. Por essa razão considera que não deve ser imputados à Recorrente a aplicação da multa e juros de ofício constante dos autos de infração principal e respectivos processos reflexos.

Com efeito, a Recorrente reitera o alegado em sua impugnação no sentido de que a multa e os juros moratórios devem ser excluídos por ausência de má-fé, já que os supostos ilícitos tributários foram cometidos durante a administração

anterior. Esse entendimento encontra respaldo na própria jurisprudência do Conselho de Contribuintes e na esfera judicial, que com fundamento no art. 132 do CTN nega a possibilidade de o Fisco aplicar multa a pessoa jurídica sucessora, por fato cometido pela sucedida. Alega, outrossim, que em caso de dúvida quanto à aplicação de penalidade, deve prevalecer à interpretação mais favorável ao contribuinte, em vista do disposto no art. 112, IV, do CTN.

Ainda em sede de preliminar, a Recorrente reitera o exposto em sede de impugnação para refutar a responsabilidade imposta à Recorrente, afirmando que a mesma deveria ter sido aplicada aos Srs. Alfredo Júlio Resende (Diretor Presidente) e José Mário Ferreira (Gerente Financeiro), que ocupavam os respectivos cargos de gerência à época da ocorrência dos fatos geradores.

No mérito, a Recorrente ataca a pretensão do auditor e do julgador de primeira instância em vedar a dedução da diferença do IPC/BTNF (Lei nº 8.200/91, art. 3º) da base de cálculo da CSLL por pretensa falta de fundamentação técnica. Fundamenta o alegado com entendimento da 6ª região Fiscal, solução de consulta decidida pela 9ª Região Fiscal e na própria decisão do Conselho de Contribuintes.

No que se refere ao fato do art. 2º da Lei nº 8.200/91 permitir às empresas ajustar o valor de seus ativos mediante utilização de índice nacional de variação de preços, a Recorrente ataca a interpretação dada pelo agente autuante no mencionado dispositivo legal. Alega que esse ajuste não foi permitido como dedução fiscal (parágrafo 3º do citado artigo), pois trata-se de ajuste acima dos índices de correção monetária de balanço, como se fosse, como de fato é, uma reavaliação de ativos.

Alega que em nenhum momento impediu a dedução da correção monetária de balanço com bases em índices oficiais para esse procedimento, no caso, o IPC. Aliás, essa lei em seu art. 3º prevê expressamente o ajuste fiscal da diferença entre o IPC e o BTNF (Plano Collor).

Os valores apurados pelo auditor são decorrentes de outros ajustes do valor da OTN/BTN para o IPC, basicamente de janeiro de 1989 (Plano Verão), que não são objeto de limitação por parte da lei. Logo, alega a então impugnante, que não ocorreu a suposta falta de adição da parcela da correção monetária especial realizada por alienação de bens do ativo.

Relativamente às provisões para devedores duvidosos, alega a Recorrente que o julgador limita-se a descrever novamente os fatos ensejadores da lavratura do auto de infração, contemplando as argumentações ao dizer que não houve elementos suficientes para a comprovação dos títulos baixados pela empresa trazidas na citada impugnação, devendo tal fato acarretar em preclusão, uma vez que o julgador não consegue demonstrar qual a ilegalidade cometida pela Recorrente.

Contudo, tenta demonstrar a Recorrente à procedência de seus procedimentos, argumentando que agiu em obediência com as regras contábeis e com o RIR/99 (art. 340).

Argumenta ainda que: (i) o próprio agente fiscal afirma que os valores por ele apurados representam efetiva perda de valores a receber; (ii) que a nova administração procedeu à baixa de duplicatas e créditos de devedores insolventes, que foram acumulados irresponsavelmente pela gestão antiga. Todavia, o auditor fiscal entendeu que não pode haver dedução total das perdas com clientes e adiantamentos a fornecedores. Alega ainda que: (iii) o art. 340 do RIR/99 exige cuidados e requerem pressupostos, mas não impede a dedução fiscal, desde que seja fundamentada em perda definitiva (insolvência judicial) ou, de valores reduzidos, mas vencidos já mais de dois anos e sem garantia de bens, ou ainda, cinco anos puro e simples de insolvência insolúvel.

Com relação à afirmação da autoridade fiscal de que a Recorrente teria registrado os valores de base de cálculo negativa de CSLL como "Outras Exclusões" para ludibriar o fisco, alegando, fraude, assevera a Recorrente que: (i) não foi provada a fraude e que; (ii) teria decaído o direito da União constituir crédito tributário em relação a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1996 e 1997, conforme dito em sede de preliminar.

Ademais, assevera a Recorrente que com relação ao lançamento dos valores na linha de "Outras Exclusões" na DIPJ, foi cometido erro material, em virtude de falha humana, sendo que realmente os valores deveriam (e serão) imputados por meio de retificação das DIPJ's na linha 20 da ficha 11.

Com efeito, alega a Recorrente que se o Fisco tivesse verificado corretamente a documentação juntada aos autos, não teria afirmado que a Recorrente teria registrado bases de cálculo da CSLL acumuladas de exercícios anteriores como "Outras Exclusões" de modo a ludibriar o Fisco.

A Recorrente alega ainda que não foi considerada pelo Agente Fiscal que parte da atividade da empresa se dedica à atividade rural em certos meses do ano, quando essas atividades apresentam prejuízos usuais, não se aplicando ao caso a limitação dos 30%.

Com relação à falta de recolhimento da CSLL por estimativa durante o ano-calendário de 1997, alega a Recorrente que o Sr. Julgador não atentou para as comprovações da correta aplicação dos cálculos dos balancetes de suspensão e redução. Remete-se, novamente, ao que foi dito na preliminar de decadência.

Relativamente aos anos-calendário de 1998, 1999 e 2000, aduz que já teria recorrido quanto à autuação reflexa e que por ser empresa rural não está sujeita a limitação dos 30%.

Por fim, aduz novamente a impossibilidade de cobrança dos juros pela taxa SELIC, requerendo ao final, seja dado integral provimento ao presente recurso, a fim de ser reformada a r. decisão recorrida, com o cancelamento do lançamento.

É o relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro VALMIR SANDRI, RELATOR.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se verifica dos autos, preliminarmente a Recorrente argüi a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1996 e 1997, tendo em vista que a lavratura do Auto de Infração para exigir a Contribuição Social sobre o Lucro deu-se na data de 06 de dezembro de 2002.

Antes de adentrar a análise da preliminar de decadência suscitada, faz-se necessário verificar a procedência ou não da penalidade agravada imputada pela fiscalização a Recorrente, eis que se afastada, irá alterar o termo inicial para a contagem do prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário.

Com a devida *vênia* da decisão recorrida que entendeu plenamente aplicável tal penalidade, tenho para mim que a mesma não tem como prosperar.

Isto porque, da análise dos documentos constantes dos autos e da acusação do Agente Fiscal, entendo que não ficou devidamente comprovado o evidente intuito de fraude, requisito definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964 e essencial para que se proceda tal agravamento

O fato é que, para que se proceda ao agravamento da multa de ofício, a lei exige que o intuito de fraude seja evidente, que aflore com tal clareza que não se possam suscitar dúvidas acerca da má fé nos atos praticados, com o inequívoco propósito de violar a lei, o que entendo não ficou caracterizado tão somente pelo fato da Recorrente lançar a compensação de bases negativas na linha Outras Exclusões de sua Declaração de Rendimentos.

Logo, entendo que não deve prosperar a exasperação da multa de ofício de 150% imputada a Recorrente, devendo, portanto, a mesma ser reduzida para 75%.

Voltando a preliminar de decadência acima suscitada, a primeira questão a se perquirir para efeito da contagem do prazo decadencial relativo a CSLL é definir quais as normas que devem ser aplicadas, ou seja, o disposto no parágrafo 4º., art. 150, do CTN ou o disposto no art. 45, da Lei n. 8212/92.

A esta indagação não tenho dúvida nenhuma em responder que deve ser aplicado o disposto no § 4º., art. 150, do CTN.

Isto porque, a Contribuição Social sobre o Lucro, a partir da Constituição Federal de 1988, figuram no capítulo em que são estabelecidos os princípios gerais do sistema tributário nacional (art. 149), e estão submetidas às limitações constitucionais impostas aos tributos que compreendem as normas gerais de direito tributário estabelecidas em lei complementar, especialmente quanto à definição de tributos e de suas espécies, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo, contribuintes, lançamento, crédito e outros (art. 146, III da CF).

Isto significa dizer que, sendo as contribuições sociais espécies tributárias, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, sujeitam-se às normas gerais estabelecidas por lei complementar, razão pela qual, por força da remissão do art. 149 da Carta Magna, estão adstritas ao Código Tributário Nacional, não podendo, portanto, lei ordinária fixar prazo decadencial diferente dos estabelecidos nos arts. 150, § 4º. e 173 do CTN.

Resta patente, portanto, que a Contribuição Social sobre o Lucro, a exemplo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, a partir do ano-calendário de 1992, por força do artigo 38 c/c o art. 44 da Lei nº. 8.383/91, passou a ser tributo sujeito ao

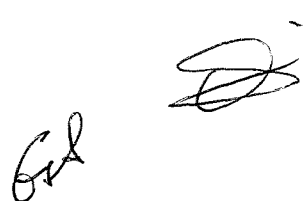
lançamento pela modalidade homologação, em que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa, a seu juízo, o montante da obrigação tributária devida, regendo-se, neste caso, a decadência do direito do fisco constituir o crédito pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional., isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que foi acima afastado.

Desta forma, entendo decaído o direito do Fisco constituir o crédito tributário relativo à infração Redução Indevida do Lucro Líquido – Outras Exclusões, com fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 1996.

Em relação à exigência da CSLL com fatos gerador ocorrido no ano-calendário de 1997, entendo como não decaído o direito do Fisco em constituir referido crédito tributário, tendo em vista que para esse ano-calendário a Recorrente optou em tributar seus resultados com base no Lucro Real Anual, não havendo, portanto, o que se falar em decadência, eis que o Fisco tinha até a data de 31/12/2002 para efetuar o lançamento, ao passo que o lançamento foi efetuado na data de 06 de dezembro de 2002, portanto, dentro do prazo decadencial.

Em relação a preliminar da imputabilidade da multa de ofício, entendo que não pode prosperar os argumentos aduzidos pela Recorrente, eis que não se trata aqui de sucessão prevista nos arts. 132 e 133 do CTN, mas mera incorporação de empresa do mesmo grupo econômico.

Logo, entendo que deve ser mantida a multa de ofício nos exatos termos em que foi aplicada.



Em relação ao mérito, me reporto aos argumentos despendidos no Processo n. 10675.003553/2002-13, eis que as infrações aqui apontadas, com exceção do Item 001 do presente Auto de Infração, têm correspondência com as infrações apontadas naquele processo, como segue:

**001 – ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO,
EXAUSTÃO E BAIAS DE BENS – DIFERENÇA IPC/BTNF – ART. 3º., DA LEI N.
8.200/91**

Em relação a este item, entendo, com a devida *vênia*, que merece reforma a decisão recorrida, eis que as vedações e indedutibilidades contidas nos artigos 3º e 4º daquele diploma legal referem-se, exclusivamente, a lucro real, que é à base de cálculo do IRPJ, mas não da Contribuição Social sobre o Lucro.

De fato, o entendimento acima já se encontra pacificado na Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se depreende do Acórdão 01 – 04.739, em que o recurso de divergência foi provido por unanimidade, *verbis*:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO –
DIFERENÇA IPC/BTNF – DECRETO 332/91 - A
determinação constante do § 2º do art. 41 do Decreto
332/91, ao vedar a aplicação do disposto no art. 3º da Lei
8.290/91 relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro
no que pertine ao diferencial IPC/BTNF não tem suporte na
legislação ordinária, confrontando até com o artigo 2º da Lei
7.689/88 na redação do art. 2º da Lei 8.034/90.

Quando da análise de recurso de divergência interposto visando à reforma do Ac. 101 – 127800, a CSRF por meio do Ac. CSRF/01 - 05.098, assim se manifestou, acerca do tema:

“Para a dedução das baixas a qualquer título da correção complementar IPC/BTNF dos bens do ativo permanente, este egrégia Câmara Superior também já considerou a questão, conforme os Acórdãos CSRF/01-04.701 e CSRF/01-04.739. A ementa em ambos os arestos é idêntica, como segue:



“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – DIFERENÇA IPC/BTNF – DECRETO 332/91 - A determinação constante do § 2º do art. 41 do Decreto 332/91, ao vedar a aplicação do disposto no art. 3º da Lei 8.290/91 relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro no que pertine ao diferencial IPC/BTNF não tem suporte na legislação ordinária, confrontando até com o artigo 2º da Lei 7.689/88 na redação do art. 2º da Lei 8.034/90.”

Na verdade, o artigo 5º da Lei 8.200/91 mandou aplicar a correção complementar para as demonstrações financeiras, para efeitos societários. Ora, é justamente desse lucro líquido societário a base de cálculo da contribuição social, que sempre foi afetada, para mais ou para menos, pela sistemática de correção monetária das demonstrações financeiras.

As vedações e ineditibilidades contidas nos artigos 3º e 4º daquele mesmo diploma legal referem-se, exclusivamente, a lucro real, que é a base de cálculo do IRPJ, mas não da Contribuição Social sobre o Lucro.

Por acaso havia qualquer deferimento, a título de lucro inflacionário, para fins de Contribuição Social? Não, o deferimento abrangia apenas um tributo, o IRPJ. Por que então estender vedações e ineditibilidades do imposto sobre a renda para a Contribuição sobre o Lucro Líquido.

Todos os dispositivos que procuram uniformizar procedimentos para os dois tributos se referem tão-somente à forma de apuração (mensal, trimestral, anual) e a pagamento (data de recolhimento), mas não têm o condão de atingir a formação da base de cálculo, cujas ineditibilidades devem restar expressamente dispostas.

Por fim, deve ser ressaltado que, por força do princípio da legalidade, decreto não é meio idôneo para criar ineditibilidades na base da Contribuição Social sobre o Lucro.

Quanto a este tópico, portanto, nego provimento ao recurso.”

A vista do exposto, dou provimento ao recurso para excluir a correção especial IPC/BTNF da base de cálculo da CSLL (art. 3º., da Lei 8.200/91.

**002 – ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO ANTES DA CSLL – RESERVA
ESPECIAL – REALIZAÇÃO – ART. 2º. DA LEI N. 8.200/91**

Trata-se aqui da realização, por alienação de bens, de parcela de Correção Monetária Especial, de que trata o art. 2º., da Lei n. 8.200/91, a qual não foi adicionada pela Recorrente ao Lucro Líquido na apuração da base de cálculo da Contribuição Social.

Alega a Recorrente que a lei em nenhum momento impediu a dedução da Correção Monetária de Balanço com base em índices oficiais para este procedimento, no caso o IPC, entendendo que os valores apurados pelo Agente Fiscal são decorrentes de outros ajustes do valor da OTN/BTN para o IPC, basicamente de janeiro/89 (plano verão), que não são objeto de limitação por parte da referida lei, e sendo assim, não pode ser contestada pelo Fisco como se fossem simples parcelas de reavaliação.

Entretanto, ao que pese os argumentos despendidos pela Recorrente, acolho os argumentos despendidos pela decisão recorrida no sentido de que *“a correção monetária especial efetuada em 31 de janeiro de 1991, poderia retroagir a período-base que conviesse à contribuinte, podendo alcançar inclusive o citado período de janeiro de 1989 (Plano Verão), conforme art. 44, § 4º., do Decreto 332/91. Todavia, uma vez efetuada a correção especial dos bens do ativo permanente, a respectiva reserva deveria ser computada na determinação do lucro real quando de sua baixa”*.

De fato, este é o mandamento previsto no § 5º., artigo 2º. da Lei n. 8.200/91 e 428 do RIR/94, que determina a sua adição ao lucro líquido, na determinação da base de cálculo da contribuição social, proporcionalmente à realização dos bens ou direitos mediante alienação, depreciação, amortização, exaustão ou a qualquer título.



Sendo assim, correta a decisão recorrida que manteve a adição efetuada *ex officio*.

**003 – REVERSÃO DOS SALDOS DAS PROVISÕES NÃO
DEDUTÍVEIS – PDD CLIENTES**

Trata-se a presente exigência decorrente de glosa de Provisão para Devedores Duvidosos, na importância de R\$ 1.117.793,05, excluídas da apuração da base de cálculo da CSLL relativa ao ano-calendário de 2000, tendo em vista que a Recorrente não conseguiu comprovar a existência dos títulos incobráveis em seu poder.

Alega a Recorrente que tais títulos foram registrados de forma irreal pelo Grupo Rezende, e que depois de constatado sua inexistência pelo Grupo Sadia, imediatamente promoveu sua baixa a fim de adequar a verdade real dos fatos, estando revestido de todos os requisitos legais do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

Ocorre que a Recorrente não conseguiu comprovar que as perdas de créditos efetivamente ocorreram, embora tivesse tempo suficiente para carrear aos autos no decorrer do processo, os documentos comprobatórios de que todos aqueles créditos baixados se subsumiam das condições legais de dedução fiscal exigida no art. 340, do RIR/99.

Entretanto, para afastar a exigência que lhe foi imposta, a Recorrente traz aos autos apenas meras alegações, requerendo ainda realização de perícia para que se constate a procedência de suas alegações, ou seja, tenta transferir para a perícia o ônus de provar aquilo que alega, esquecendo que o ônus de provar os fatos registrados na sua escrituração era de sua exclusiva responsabilidade, por intermédio de documentos hábeis e idôneos, o que não aconteceu.



Não o fazendo, não há como exonerá-la da exigência que lhe está sendo imposta.

**REVERSÃO DOS SALDOS DAS PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS –
ADIANTAMENTO SOJA**

Trata a presente de reversão de provisão para devedores duvidosos, na importância total de R\$ 2.444.108,41, formada em 1999 e excluída pela Recorrente do lucro líquido na apuração do lucro real no ano-calendário de 2000, sendo a importância de R\$ 2.114.000,00, baixada da conta provisão e revertida diretamente a favor do capital social da própria empresa, sem passar pela conta de resultado, e a importância de R\$ 330.108,41, a título de descontos concedidos s/adiantamentos, glosada pela fiscalização ante a falta de documentos ou justificativa que os materializasse.

Em relação a este item da autuação, reporto-me ao argumento despendido no item relativo a exclusões/compensações não autorizadas na apuração da base de cálculo da CSLL – exclusões indevidas – Reversão PDD - Clientes, eis que a Recorrente produziu um só argumento para as duas autuações, sem ter carreado aos autos qualquer documento comprobatório que desse suporte as suas alegações.

Logo, mantenho na íntegra a exigência consubstanciada no Auto de Infração.

**004 – REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO – OUTRAS
EXCLUSÕES**

Trata-se de glosa de exclusões do lucro líquido, pela compensação de prejuízos fiscais anteriores, sendo a importância de R\$ 2.066.285,11, relativo a fato gerador ocorrido em 31.12.96, e a importância de R\$ 2.076.415,03, relativo a fato gerador ocorrido em 31.12.97, lançada com o

agravamento da multa de ofício, por entender a fiscalização que o procedimento adotado pela contribuinte, ao lançar nas Declarações de Rendimentos com o título Outras Exclusões, visava tão-somente fraudar o sistema de controle de prejuízos fiscais da autoridade tributária.

Em relação à exigibilidade do crédito tributário lançado pela fiscalização referente ao ano-calendário de 1996, reporto-me aos argumentos despendidos na 2ª. preliminar de decadência, eis que para este período já havia decaído o direito do Fisco constituir o crédito tributário.

Em relação ao ano-calendário de 1997, não há o que se falar em decadência, tendo em vista que para este período a Recorrente optou em apurar seu resultado com base no lucro real anual.

No mérito, a Recorrente alega que os prejuízos compensados provêm da atividade rural por ela exercida em alguns meses do ano, os quais não estão sujeitos ao limite de 30%.

Ocorre que a Recorrente não carrou para os autos qualquer documento, prova, ou mesmo indício de que no período fiscalizado (1997), havia exercido atividade rural.

Ao contrário, dos documentos constantes dos autos (Contrato Social e DIRPJ), verifica-se a completa ausência de tal atividade que diz ter exercido (atividade rural), razão porque, entendo não merecer qualquer reparo a r. decisão recorrida.

**005 – DEMAIS INFRAÇÕES SUJEITAS A MULTAS ISOLADAS –
FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE
ESTIMADA.**



Trata-se de suposta infração de falta de pagamento de CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balancetes de suspensão/redução, ajustado pelas irregularidades constatadas pelo Fisco, nos anos-calendário de 1997 a 2000.

Com a devida *vênia* da decisão recorrida que manteve *in totum* a penalidade aplicada, entendo que não há como prosperar tal exigência, eis que após encerrado o ano-calendário (31 de dezembro) para as empresas que optem a recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, 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 exercício, o imposto efetivamente devido, única base imponible que sofrerá a sanção caso o mesmo não tenha sido recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária a partir daquele momento.

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 poderá 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 imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique, e a partir daí, surge uma nova base imponible, 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, positivas ou negativas, pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Ante os argumentos acima despendidos, sou pelo cancelamento integral da exigência relativo a Multa Isolada.

Insurge-se, ainda, a Recorrente, contra a utilização da Taxa SELIC como índice dos juros, fato este que também se refere à incompatibilidade desta exigência com ditames da Constituição Federal.

No que se refere aos juros de mora aplicados em percentual equivalente à variação da taxa SELIC, em se tratando de tributos e contribuições, há que se observar à norma do CTN a respeito:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso , os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.”
(Grifou-se).

Claramente, o § 1º estatui que a lei, no caso ordinária, pode dispor de modo diverso, adotando outro percentual a título de juros de mora, sendo de se aplicar na falta dessa, o percentual de 1% ao mês.

Conforme indicado no auto de infração, a exigência de juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC encontra respaldo no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, que dispõe:

“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.

(...)

§ 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. (Grifou-se)

O referido art. 5º, § 3º, por sua vez, determina:

“Art. 5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Grifou-se).

Verifica-se, desse modo, que a cobrança de juros de mora por percentual equivalente à taxa SELIC, a despeito da contrariedade apresentada, pauta-se pelo estrito cumprimento do princípio da legalidade, característico da atividade fiscal.

Por conseqüência, a análise de valor que a Recorrente faz a respeito da taxa SELIC – questionando sua composição, sua natureza e sua forma de apuração – assim como as arguições de que a aplicação da taxa SELIC incorreria em inconstitucionalidade, não comportam reconhecimento pela via administrativa, prevalecendo o caráter legal que vincula a atividade administrativo-fiscal de lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

A respeito da suposta inobservância ao preceito do art. 192, § 3º da Constituição Federal, de 1988, é de destacar que esse dispositivo refere-se exclusivamente ao Sistema Financeiro Nacional e ao funcionamento das instituições

financeiras, sendo que o § 3º reporta-se às taxas de juros reais referidas à concessão de créditos, o que não é absolutamente o caso em análise.

O argumento de que os juros de mora calculados pela taxa SELIC equivalem à majoração da contribuição ou à instituição de penalidade pecuniária peca por distorcer o próprio texto legal. Não há que se confundir, como sugere a Recorrente, a exigência de juros de mora, da forma como alegada, com as hipóteses previstas pelos arts. 5º, II e XXXIX, e 150, I, da Constituição Federal de 1988, não havendo que se estender as limitações específicas ao poder de tributar ou outras quaisquer à cobrança de juros de mora. No caso discutido, como exposto, a aplicação da taxa SELIC ocorre em consonância com a regra matriz correspondente – o art. 161 do CTN.

Quanto à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, em face da inexistência de norma legal que lhe confira eficácia normativa e pelo caráter *inter partes* das decisões judiciais, não pode ser estendida administrativamente àqueles que não integraram as respectivas ações.

Por todo o exposto, voto no sentido de ACOLHER a preliminar de decadência relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1996 (Outras Exclusões), no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência relativa ao item 01 do Auto de Infração (Encargos de Depreciação, Amortização, Exaustão e Baixas de Bens – Diferença IPC/BTNF – Art. 3º. da Lei n. 8.200/91), afastar o Agravamento da Multa de Ofício, reduzindo-a para o percentual de 75% e afastar a Multa Isolada (Item 05 do Auto de Infração).

É como voto.

Sala das Sessões – DF, em 11 de agosto de 2005


VALMIR SANDRI

VOTO VENCEDOR

Conselheiro, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Redator Designado

MULTA ISOLADA

Compartilho do entendimento manifestado pela Ilustre Conselheira, Sandra Maria Faroni, nos autos do processo 10680.007478/2003-63, ACÓRDÃO 101-94.860 de 24 de fevereiro de 2005, que merece integral reprodução, por sua bem lavrada fundamentação e interpretação da matéria de aplicabilidade procedente da multa isolada, pelo que passo a seguir:

“2.1. Da possibilidade de lançar a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, quando não houver imposto a pagar.

Ângela Maria da Motta Pacheco¹ expressa que a norma jurídica é bímembre, sendo constituída por uma norma primária que prevê um fato que, acontecido no mundo real, desencadeia uma relação jurídica, e de uma norma secundária, que prevê a imposição de uma sanção se a primeira norma for descumprida. A sanção é a consequência do descumprimento da obrigação tributária. O objetivo da sanção é forçar o cumprimento da norma primária.

Analogamente ao que ocorre no Direito Penal, em que a punibilidade (possibilidade jurídica que tem o Estado de exercer seu direito de punir) nasce com a prática do ato delituoso, o direito à sanção tributária surge com a inadimplência.

Conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho², as normas punitivas, tal como as normas de conduta, apresentam estrutura hipotética, são sempre condicionais. Ocorrida a hipótese de incidência (representada por fatos ilícitos), a consequência é a sanção.

¹ PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Penais e Sanções Tributárias*, São Paulo: Max Limonad, 1997, pp 233-234

² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.9

De acordo com o inciso V do art. 149 do CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada (sujeito passivo), no exercício da atividade de apurar por si mesmo o tributo e, independentemente de prévio exame da autoridade administrativa, fazer o respectivo pagamento, se for o caso. Por conseguinte, uma vez que o pagamento das estimativas mensais, para quem optou pelo regime, é obrigatório, se o sujeito passivo não pagar o tributo devido mensalmente segundo a estimativa, ou pagá-lo com insuficiência, seu valor é passível de ser exigido mediante lançamento de ofício. Além disso, o ilícito praticado (não cumprimento de dever de pagar integralmente o tributo mensal sobre a base estimada) é hipótese de incidência da norma sancionatória.

Pondera a Recorrente que, encerrado o ano-calendário, não há mais que se falar em estimativas, eis que pagamentos mensais sobre a base estimada constituem mera antecipação do imposto que será devido no encerramento do ano-calendário. Assim, não caberia a aplicação da multa sobre as diferenças de estimativas, se os valores recolhidos a cada mês, embora inferiores aos calculados de acordo com a legislação, tiverem superado o valor apurado sobre o lucro real anual.

Para apreciar esse argumento da Recorrente, necessário se faz analisar a evolução da legislação que alterou o período-base de incidência, a partir da Lei 8.383/91.

A Lei nº 8.383/91, estabelece que: (a) o imposto será **devido à medida em que os lucros forem auferidos**, e as pessoas jurídicas devem **apurar mensalmente a base de cálculo e o imposto devido com base em balanços ou balancetes mensais** (art. 38); (b) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem optar pelo **pagamento**, até o último dia do mês subsequente, do imposto **devido** mensalmente, calculado por estimativa (art. 39); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apresentar declaração de ajuste anual consolidando os resultados mensais (art. 43), sendo que os resultados mensais serão apurados, ainda que a



pessoa jurídica tenha optado pela forma de pagamento por estimativa (art. 43, par. único)

Com a lei 8.541/91, o período-base de incidência não se alterou. Restou estabelecido que : (a) o **imposto será devido mensalmente**, à medida em que os lucros forem sendo auferidos, sendo a base de cálculo apurada mensalmente (arts. 1º e 2º); (b) A pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, **deverá apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal** (art. 3º); (c) as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real **poderão optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa** (art. 23); (d) a pessoa jurídica que houver optado por pagar mensalmente o imposto com base na estimativa deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro (art. 25) e com base nele apresentar declaração anual de rendimentos (art. 28), apurando o imposto sobre o lucro real anual e dele deduzindo os valores pagos mensalmente por estimativa.

A apuração do lucro real em 31 de dezembro não significa que o período-base seja anual, e que o fato gerador só se completou em 31 de dezembro. A lei (art. 23) fala claramente que, por opção, o *imposto mensal* pode ser pago por estimativa. Por conseguinte, os períodos-base são mensais, os respectivos fatos geradores ocorreram a cada mês, o imposto é devido a cada mês. Apenas, para simplificação em favor do contribuinte, permite a lei que ele pague o imposto mensalmente por estimativa e faça um “ajuste” ao final do ano.

Com a Lei nº 8.981/95 o imposto continuou a ser devido a cada mês, estabelecendo a lei que: (a) o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, será **devido à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos** (art. 26); (b) para apuração do imposto relativo aos **fatos geradores ocorridos em cada mês**, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mediante a aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade (arts. 27 e 28); (c) as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real poderão : (c.1) optar pelo pagamento do imposto mensalmente por estimativa, deduzindo o valor pago do apurado com base no lucro real em 31 de dezembro do ano calendário, para efeito de determinar o saldo do imposto a pagar ou a compensar ; ou (c.2) determinar, mensalmente, o lucro real e a base de cálculo

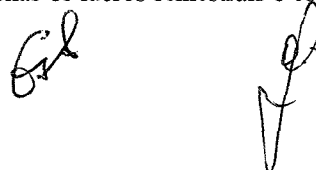
da contribuição social sobre o lucro, de acordo com a legislação comercial e fiscal (art. 37, § 6º).

A Lei nº 9.430/96 não trouxe mudança em relação à sistemática da lei anterior, mas alterou o período-base de incidência do IRPJ, que passou a ser trimestral. Assim, (a) 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 (art. 1º); (b) a pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado segundo base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentuais fixados na lei, sobre a receita bruta auferida mensalmente (art. 2º); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apurar o lucro real em 31 de dezembro, apurando o saldo do imposto a pagar ou a compensar (art.2º, §§ 3º e 4º); para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, a adoção da forma de pagamento do imposto pelo lucro real trimestral, ou a opção pela forma de pagamento mensal sobre bases estimadas será irretratável para todo o ano-calendário (art. 3º).

Como se percebe, na vigência da Lei nº 8.383/91 não havia qualquer dúvida quanto ao período-base de incidência e momento de ocorrência do fato gerador do imposto de renda: os períodos-base eram mensais e o fato gerador ocorria ao fim de cada mês do ano-calendário. O pagamento por estimativa era, indiscutivelmente, uma forma de pagamento, permitida pela lei em favor do contribuinte, de forma a não onerá-lo com o levantamento de balanço a cada mês. Porém, de acordo com a lei, ao final do ano calendário, ficava o contribuinte obrigado a apurar o lucro real de cada mês³ e consolidar os valores em declaração anual de ajuste, comparando o resultado consolidado com o que fora pago por estimativa e recolher a diferença, se fosse o caso.

As dúvidas quanto ao período-base de incidência e ocorrência do fato gerador surgiram com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.541/92. É que, a partir dessa lei, para efeito do ajuste anual, os valores pagos com base na estimativa passaram a ser comparados não com o imposto sobre os lucros reais

³ Situação simplificada pela Portaria MF 341/92, que permitiu levantar apenas os lucros semestrais e consolidá-los para efeito do ajuste.



mensais⁴ (trimestrais a partir da Lei nº 9.430/96) consolidados, mas com o imposto sobre o lucro real anual.

Uma análise sistemática conduz ao entendimento de que as estimativas não representam simples antecipação de imposto que será devido, mas sim, pagamento de imposto já devido, apurado de forma simplificada.

Conforme dispõe o art. 113, § 1º, do CTN, a obrigação principal, que tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, só surge com a ocorrência do fato gerador. Ou seja, o imposto só é devido se ocorrido o fato gerador, que faz surgir a obrigação principal.

Ressalvada a hipótese de fato gerador presumido, prevista no § 7º do art. 150 da Constituição Federal (introduzido pela Ementa Constitucional 03/93), e a menos que a lei preveja **expressamente** que o recolhimento se dá a título de antecipação do imposto que será devido quando do aperfeiçoamento do fato gerador, se existe obrigação principal é porque já ocorreu o fato gerador.

A Lei nº 8.541/92 não diz que o recolhimento mensal do imposto segundo a estimativa se dá a título de antecipação do imposto devido anualmente, falando, ao contrário, em pagamento. Conforme disposição expressa da lei, a pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deve apurar mensalmente os seus resultados, com observância da legislação comercial e fiscal (art. 3º), podendo optar pelo pagamento do imposto mensal calculado por estimativa (art. 23).

A Lei nº 8.981/95, por seu turno, **diz expressamente** que o imposto pago mensalmente, apurado por estimativa, se refere aos **fatos geradores ocorridos em cada mês** (art. 27)

Dessa forma, a apuração do lucro real em 31 de dezembro não significa que o período-base seja anual, e que o fato gerador só se completou em 31 de dezembro.

Conforme dispõe expressamente a lei (art. 27), os períodos-base são mensais, os respectivos fatos geradores ocorrem a cada mês. Apenas, para simplificação em favor do contribuinte, permite a lei que ele pague o imposto mensalmente por estimativa e faça um “acerto de contas “ ao final do ano. O pagamento mensal por estimativa é apenas **forma de pagamento** opcional. Ou seja, os períodos-base são mensais, os fatos geradores ocorrem ao final de cada mês,

⁴ De acordo com a lei. De acordo com a Portaria, para o ano-calendário de 1992, semestrais, para simplificar.

porém a lei instituiu um *regime especial de pagamento* ao qual as empresas podem aderir.

A Lei nº 9.430/96, ao alterar o período de apuração para trimestral, deixou vulnerável o raciocínio supra desenvolvido. Foi dito acima que, para que o recolhimento seja considerado antecipação do imposto que será devido quando do aperfeiçoamento do fato gerador, deve haver previsão expressa na lei. Caso contrário, se existe obrigação de **pagar** o imposto é porque já ocorreu o fato gerador. Todavia, com a edição da Lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica está obrigada a **pagar** o imposto a cada mês com base na estimativa, mas o período-base de incidência, conforme disposição expressa da lei (art. 1º) só se encerra ao final de cada trimestre do ano-calendário (Exsurge a impropriedade: nos dois primeiros meses do trimestre há *pagamento*, mas o fato gerador só ocorre ao fim de cada trimestre).

De qualquer forma, em que pese essa impropriedade, o fato é que, a não ser quanto à periodicidade (mensal ou trimestral), não houve alteração significativa entre a sistemática da Lei nº 8.981/95 e a da Lei nº 9.430/96. E como a Lei nº 8.981/95 dizia expressamente que o pagamento mensal por estimativa se refere ao fato gerador ocorrido a cada mês, pode-se concluir que, a partir da vigência da Lei nº 9.430/96, o fato gerador ocorre a cada trimestre, e o pagamento mensal por estimativa é apenas forma de pagamento, não significando que o fato gerador só ocorrerá ao final do ano.

Essa definição quanto ao período base de incidência, ocorrência do fato gerador e natureza dos pagamentos mensais tem importância fundamental para a discussão quanto à aplicação da multa isolada nos casos de falta ou insuficiência dos pagamentos das estimativas.

Há os que entendem, como a Recorrente, que os pagamentos mensais sobre as bases estimadas são meras antecipações do imposto que será devido no encerramento do ano-calendário. Costumam apresentar o argumento de que, no caso da opção de pagamento pela estimativa, o período-base de incidência não pode ser tido como mensal ou trimestral porque a apuração do imposto se dará com base no lucro real obtido **no ano**⁵. Não são poucos os que entendem que, embora não previsto expressamente em lei, o período-base pode, à opção do sujeito passivo, ser

⁵ No semestre, para o ano-calendário de 1992.

anual ou trimestral, e o fato gerador, da mesma forma, ocorrerá ao final do ano ou de cada trimestre. As pessoas jurídicas que optarem pelo período-base anual devem efetuar recolhimentos mensais, apurados segundo uma estimativa, como antecipação do imposto . A referência a “pagamento” constitui, no seu entender, apenas uma impropriedade da lei, e a falta de disposição expressa no sentido de que os recolhimentos estimados se dão a título de antecipação fica suprida pela disposição que determina a apuração anual do saldo do imposto a pagar ou a compensar. Consideram, os que assim entendem, que para que fato gerador ocorresse ao final de cada mês ou de cada trimestre, o “acerto de contas” ao final do ano deveria ser contra os lucros reais mensais ou trimestrais consolidados (tal como previa a Lei nº 8.393/91) , e não contra o lucro real anual.

Esse, todavia, não é um argumento irrefutável. Embora, como regra, haja coincidência entre os aspectos temporal e material da hipótese de incidência tributária, essa regra admite exceção, desde que a lei assim o preveja. Natanael Martins, no voto condutor do Acórdão 107-05.089/88, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 39, pág. 144/151, trouxe a lume parecer inédito de Geraldo Ataliba e José Artur Lima Gonçalves (a respeito do PIS), no qual os juristas asseveram:

“Ordinariamente, há coincidência entre os aspectos temporal (momento do nascimento da obrigação) e aspecto material. No caso, porém, o artigo 6º da lei complementar 7/70 é explícito: a aplicação da alíquota legal (essência substancial do lançamento) far-se-á sobre base seis meses anterior. Isso configura exceção (só possível porque legalmente estabelecida) à regra geral mencionada.”

Dentro desse mesmo raciocínio, o fato de o “acerto de contas” (aspecto material) se dar com uma quantificação que leva em conta os fatos ocorridos em todo o ano não descaracterizaria o aspecto temporal (ocorrência do fato gerador no último dia de cada trimestre o ano civil) previsto expressamente na lei.

Em fiscalizações levadas a efeito após o encerramento do ano calendário, o agente fiscalizador pode encontrar situação em que: (i) houve falta ou insuficiência de pagamento das estimativas e nenhuma diferença quanto ao imposto sobre o lucro real apurado em 31 de dezembro, ou (ii) falta ou insuficiência de pagamento das estimativas e falta ou insuficiência de



pagamento do imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro.

A orientação da administração tributária (Instrução Normativa SRF nº 93/97) é no sentido de que, em caso de falta ou insuficiência do pagamento das estimativas detectada após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.”

Desta feita, adotando igual fundamento e na esteira da bem abalizada interpretação acima reproduzida, sou por negar provimento parcial ao recurso voluntário, no que se refere a manutenção da exigência da multa isolada como lançada.

Eis como voto.

Sala de sessões, DF, 11 de agosto de 2005.


ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO 