



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.007478/2003-63  
Recurso nº. : 139.529  
Matéria: : IRPJ - anos-calendário: 1998 a 2001  
Recorrente : CONSTRUTORA LÍDER LTDA  
Recorrida : 4ª Turma/DRJ em Belo Horizonte – MG.  
Sessão de : 24 de fevereiro de 2005  
Acórdão nº. : 101-94.860

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE DO PROCEDIMENTO. AUSÊNCIA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF) VÁLIDO- Não configurada a irregularidade suscitada, qualquer que seja o entendimento quanto à natureza do MPF, não prevalece a argüição de nulidade.

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 .

JUROS DE MORA. SELIC - O tributo não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. A limitação dos juros a 1% ao mês, estabelecida no parágrafo 1º do art. 161 do CTN, prevalece n os casos em que a lei não disponha de modo diverso. A Lei 9.065/95, que estabelece a aplicação de juros moratórios com base na variação da taxa Selic, está legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo negar-lhe aplicação.

Recurso a que se nega provimento.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri que deu provimento ao recurso. Os Conselheiros Paulo

*CS* *F*

Processo nº 10680.007478/2003-63  
Acórdão nº 101-94.860

Roberto Cortez, Caio Marcos Cândido, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antonio Gadelha Dias acompanharam a Conselheira Relatora pelas suas conclusões.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 2.1 MAR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Recurso nº. : 139.529  
Recorrente : CONSTRUTORA LÍDER LTDA

## RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto pela empresa Construtora Líder Ltda contra decisão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 06/17, lavrado para formalizar exigência de multa isolada aplicada na diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago, que gerou falta de pagamento do imposto de renda de pessoa jurídica incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta nos meses de janeiro a novembro de 1998, todos os meses de 1999, 2000 e 2001 e janeiro a outubro de 2002.

A ciência do contribuinte deu-se em 27/05/2003.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 14 e seguintes está explicitado que a fiscalização, com base em informações prestadas pelo contribuinte e na documentação apresentada, que inclui os balancetes analíticos, elaborou planilhas (fl. 79/84) demonstrando as apurações mensais das bases de cálculo das estimativas do IRPJ, e com elas alimentou o aplicativo utilizado pela SRF denominado "Papéis de Fiscalização", o qual, a partir das bases informadas, calcula os valores dos impostos/contribuições devidos e considera como redutores os valores de débitos declarados em DCTF e os respectivos pagamentos efetuados.

Com esses resultados foram elaboradas as planilhas de fls. 61/65 ("Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada"), tendo o contribuinte sido intimado a justificar as diferenças encontradas nas bases de cálculo e respectivas apurações do IRPJ, apuração anual, estimativa mensal com base na receita bruta e acréscimos nos anos calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e janeiro a outubro de 2002.

Em atendimento, a empresa, discordando das diferenças apuradas, trouxe informações sobre a "Recuperação de custos" e "Variações Monetárias Ativas" incluídas pela fiscalização na base de cálculo, as quais, analisadas pela fiscalização, não foram acolhidas, resultando no presente lançamento.

Em impugnação tempestiva, a empresa suscita preliminar de nulidade do lançamento devido à inobservância dos preceitos que regem o Mandado de

Procedimento Fiscal, uma vez que seu prazo de validade se expirou em 12/04/2003 e o lançamento deu-se em 25/05/2003.

No mérito, discorre sobre o fato gerador do imposto de renda e sobre o conceito de renda, ressaltando não ser possível à lei tributária mudar os conceitos habitualmente utilizados.

Em seguida discorre sobre a forma de pagamento do imposto de renda, argumentando que a estimativa tem caráter precário e provisório e que, encerrado o ano-calendário, não há que se falar em estimativa: o imposto apurado é o final.

Discorda da fiscalização, quando fez incluir, na base imponible da estimativa, valores contabilizados a título de recuperação de custos e de variações monetárias e juros decorrentes da venda de imóveis, neste último caso, contrariando o disposto na IN 84/79, alterada pela IN 23/83.

Diz que o art. 2º da Lei 9.430/96, ao dispor sobre os acréscimos à base de cálculo do imposto por estimativa, trata de receita concebida como um “plus jurídico”, no sentido do acréscimo de um novo direito ao patrimônio considerado. Acrescenta que a recuperação de custos não tem esse sentido, ocorrendo somente a recomposição do patrimônio. Quanto às variações monetárias e juros calculados sobre os saldos devedores, alega que a IN 25/99 determina que as variações monetárias ativas serão reconhecidas segundo as normas constantes das INs 84/79, 23/83 e 67/88. E que, de acordo com a disciplina prevista nas IN 84/79 e 23/83, somente o que exceder a correção do saldo do lucro bruto concernente à unidade vendida registrada na conta Resultado de Exercícios Futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço, será computada como variação monetária ativa. Conclui que esses valores integram a rubrica “Receitas de Incorporação de Imóveis”, e que a prevalecer o entendimento dos autuantes, estariam sendo duplamente tributados.

Especificamente sobre a aplicação da multa isolada, diz que sendo o valor antecipado superior ao imposto de renda apurado, não há que se falar em aplicação da multa, que somente é aplicada se a pessoa jurídica deixar de efetuar o pagamento por estimativa. Alega que a diferença apurada entre os valores calculados e os declarados em DCTF, gerando falta de pagamento de tributos, não tem o condão de substituir o verdadeiro núcleo do fato gerador do imposto de renda.



Acrescenta que a fiscalização, apoiada na divergência entre os valores por ela calculados e os declarados na DCTF, concluiu pela falta de pagamento do imposto por estimativa e aplicou a multa isolada. Pondera que o débito não foi apurado pela fiscalização, porque antes de iniciado o procedimento fiscal o contribuinte já o havia informado via DCTF, circunstância que afasta a imposição de qualquer penalidade.

Conclui que, seja em razão da denúncia espontânea, seja pela inexistência de débito, descabe a imposição da multa isolada.

Alega que efetuou, no prazo fixado pela legislação, o pagamento do débito relativo ao imposto por estimativa calculado conforme a legislação de regência, extinguindo-se o crédito tributário, quer pelo pagamento, quer pela compensação dos créditos anteriormente apurados, apresentando quadro e documento indicando os pagamentos e compensações.

Afinal, requer o cancelamento do auto de infração.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte rejeitou a arguição de nulidade e julgou procedente a exigência em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: BASE DE CÁLCULO. ESTIMATIVA. A base de cálculo do imposto por estimativa consiste em um percentual da receita bruta mensal determinada pela legislação acrescida dos ganhos de capital, dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na receita bruta.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: NULIDADE. O lançamento é regular no caso de o servidor competente verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a base tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, aplicar a penalidade cabível com a regular intimação para o contribuinte cumpri-la ou impugná-la no prazo legal.

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.

Lançamento procedente.

No voto condutor do Acórdão, registrou o Relator registrou que:

- a. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero ato de controle interno da SRF. Além disso, nos termos do art. 7º, inciso VIII, da Portaria SRF 3007/97, a prorrogação do MPF é feita por registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante e, no caso, às fls. 03 do processo encontra-se registrada sua prorrogação até 11 de junho de 2003.
- b. A legislação (Lei 9.430/96, art.s. 1º, 2º, 44, § 1º, inc. IV e IN SRF 93/97, art. 16, I) não cogita de exigência do imposto por estimativa quando encerrado o ano calendário, como quer crer a interessada, porém prevê a aplicação da multa sobre os valores devidos mensalmente e não recolhidos dentro das regras estabelecidas no curso do ano-calendário.
- c. A alegação da impugnante de que a recuperação de custos constitui redução de despesas e não ingresso de nova receita não se sustenta, porque os documentos acostados não corroboram suas alegações. Tais documentos e valores não guardam qualquer relação com os valores, a esse título, considerados como acréscimos à receita bruta para cálculo da base estimada.
- d. A impugnante não comprovou que os valores referentes à variação monetária ativa e juros integrara a receita de venda de imóveis pela rubrica contábil "Receitas de Incorporação de Imóveis".
- e. Diante da falta de documentação comprobatória das alegações quanto à recuperação de custos e às variações monetárias ativas e juros, prevalece o disposto no art. 4º, inciso VI, da IN SRF 93/97, que estabelece que "*serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade*".
- f. É dever de ofício o lançamento da multa isolada determinada pelo inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, estando perfeitamente caracterizada, no caso, a infração.
- g. Não há que se falar em denúncia espontânea e tampouco em extinção do crédito em função do recolhimento/compensação do tributo devido, eis que o valor recolhido/compensado na DCTF, mensalmente, foi inferior ao apurado pela fiscalização.



A interessada tomou ciência da decisão em 20/11/2003 (AR de fls. 365), ingressando com recurso em 19/12/2003, conforme carimbo apostado às fls. 366.

Em sua petição de recurso, reedita as razões declinadas na impugnação, insurgindo-se, ainda, contra a exigência de juros de mora segundo a SELIC. Com relação à recuperação dos custos e às variações monetárias nos contratos de venda de imóveis, alega que não pode prosperar o argumento da decisão recorrida, de que a interessada não comprovou que os valores registrados a título de recuperação de custos não representam ingresso de nova receita. Esclarece ter optado pelo sistema de tributação de que tratam os artigos 27 a 29 do DL 1.598/77, cujas normas estão explicitadas nas INs SRF 84/79, 23/83 e 67/88, e com o objetivo de explicitar a operação e sua contabilização, anexa Contrato de Promessa de Compra e Venda de imóvel (doc. 03, Contrato com força de escritura pública (doc. 04, razão analítico com o registro dos valores recebidos da respectiva operação de venda e a correção monetária na conta de "Receita de Incorporação de Imóveis (doc. 05), bem como cópia do Plano de Contas (doc 06). Na seqüência, reproduz *ipsis litteris* a argumentação trazida na impugnação.

É o relatório



## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos legais para seguimento. Dele conheço.

### 1. Preliminar de nulidade do auto de infração

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, registro, inicialmente, que discordo do ilustre relator do voto condutor da decisão recorrida, quando alega que o Mandado de Procedimento Fiscal mero ato de controle interno da fiscalização. Em ocasiões precedentes, socorrendo-me da lição do tributarista José Antônio Minatel, manifestei-me no sentido de que o MPF constitui ato administrativo concreto, individual, de competência da autoridade hierárquica que detém o poder de comandar grupo de agentes do Fisco em determinada jurisdição administrativa, que pode ser catalogado no rol dos “atos propulsivos”, pois é ato imprescindível para deflagrar o procedimento de investigação a cargo de qualquer agente do Fisco, ressalvadas as hipóteses excepcionadas pelo próprio ato normativo que regulamenta a sua expedição. E longe de ser mero ato de controle interno, o MPF é ato administrativo que tem a função de dar partida ao procedimento fiscal, atribuindo *condições de procedibilidade* ao agente do Fisco competente para o exercício da auditoria fiscal, sendo, por conseguinte, ato preparatório e indispensável à produção dos atos subseqüentes, como é exemplo o lançamento.

Sobre o tema, vale transcrever as brilhantes considerações trazidas pelo julgador Gilson Wessler Michels<sup>1</sup>, no voto condutor do Acórdão DRJ/FNS nº 1.367, de 06 de setembro de 2002:

“Como se sabe, desde a edição da Portaria SRF nº 1.265, de 22/11/1999 (com produção de efeitos a partir de 01/12/1999, *ex vi* de seu artigo 22), os procedimentos de ofício conduzidos no âmbito da Secretaria da Receita Federal demandam a prévia emissão de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, como se depreende do *caput* do artigo 2.º da citada Portaria:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em*

<sup>1</sup> Atentando para que, embora comungue com o ilustre julgador quanto a não ser, o MPF, mero ato de controle interno da administração, não o entendo como ato de atribuição de competência, cujo vício acarretaria nulidade absoluta, mas ato propulsivo, atributivo condições de procedibilidade, cujo vício acarretaria nulidade formal.

*nome desta, pelos Auditores Fiscais da Receita Federal – AFRF e instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF.*

O dispositivo é claro: o procedimento é executado em nome da SRF e instaurado mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. A conclusão primeira que se pode extrair deste comando é a de que se está diante de uma verdadeira regra de atribuição de competência aos Auditores Fiscais da Receita Federal. Aqui está a verdadeira natureza jurídica do MPF. Por meio dele integraliza-se a competência do AFRF para a execução de uma ação fiscal concreta, posto que à atribuição genérica inculpada no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN é somada a competência específica transferida pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária para a execução de uma atividade previamente selecionada por via do planejamento institucional.

Tal natureza desqualifica a idéia de que o MPF seria, a exemplo das antigas Fichas Multifuncionais - FM, instrumento de controle interno da Administração Tributária, e que sua falta, ou sua emissão irregular, nenhuma repercussão concreta teria sobre o lançamento que pretensamente instrumentaria. Pelo contrário, o MPF é, sim, instrumento de legitimação da atuação do AFRF, que sem ele fica impossibilitado de agir concretamente. Tal ponto de vista fica corroborado pela manifestação do próprio Poder Executivo Federal – ente responsável pela criação do MPF - que, na Mensagem n.º 11, de 09/01/2001, ao justificar o veto presidencial a um dos dispositivos de uma lei em tramitação, assim expôs:

[...]

*Preliminarmente, cumpre afirmar que a atuação da Secretaria da Receita Federal é pautada sob os princípios constitucionais e éticos impostos ao Poder Público e a seus agentes, em especial os da impessoalidade, da moralidade, da legalidade e, no caso específico, dos sigilos funcional e fiscal, o que garante a preservação integral da privacidade dos contribuintes.*

*Ademais, a partir da instituição do Mandado de Procedimento Fiscal –MPF, por meio da Portaria SRF n.º 1.265, de 22 de novembro de 2000, o cumprimento daqueles princípios passou a ter total transparência, pois, ao contribuinte submetido à ação fiscalizadora da Receita Federal é assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.*

*Ressalte-se, por oportuno, que o MPF é outorgado pelos chefes das unidades da SRF, não sendo, assim, uma iniciativa pessoal do agente encarregado de sua execução, sendo sua instituição um marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes.*

[...] (Grifou-se)

Como se percebe, a caracterização do MPF como uma das fontes de competência dos AFRF deflui não apenas da ordem jurídica, mas também da própria intenção expressa de forma literal pelo Poder Executivo Federal. Ao enfatizar a importância do MPF na relação entre Administração e contribuinte e ao destacar que sua emissão não compete ao agente encarregado de sua execução, não está o Poder Executivo atribuindo-lhe mera relevância *interna corporis*, mas *status* de uma verdadeira garantia ao contribuinte, o que repercute, na esfera das atribuições dos agentes fiscais, na forma de uma inquestionável delimitação de competência. Não seria razoável imaginar o uso da adjetivação “marco histórico na relação entre a Administração Tributária Federal e os contribuintes” para fins de caracterização de um mero controle interno.

O teor da importância atribuída pelo Poder Executivo Federal ao MPF não é passível de aferição apenas em face da exposição de motivos acima indicada. Em 10/01/2001, o Presidente da República, ao regulamentar, pelo Decreto n.º 3.724, o artigo 6.º da Lei Complementar n.º 105/2001 (que trata da requisição, acesso e uso, por parte da Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços de instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas), expressamente condicionou a abertura dos procedimentos fiscais à prévia emissão do MPF, como se infere do texto do ato legal:

*Art. 2ªA Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.*

*§ 1º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7ºe seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.*

*§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.*

*[...] (grifou-se)*

Com tal disposição legal, percebe-se que ter o MPF como mero controle administrativo representaria admitir o fato, inusitado, de que o Presidente da República estaria a imiscuir-se em assuntos relacionados com a mera operacionalização prática das rotinas internas da Secretaria da Receita Federal. A tal, entretanto, não se pode chegar. Quando o chefe do Poder Executivo estabelece a obrigatoriedade da emissão prévia do MPF, o faz, inquestionavelmente, querendo afirmar que o desrespeito a tal comando deve ter como resultado a invalidação do ato administrativo inquinado.

A respaldar a imprescindibilidade da existência de MPF emitido previamente para fins de validação do procedimento está o artigo 20 da Portaria SRF n.º 3.007, de 26/11/2001, ato este que, apesar de editado posteriormente à emissão dos MPF que compõem o presente processo, tem caráter evidentemente interpretativo:

*Art. 20. Os MPF emitidos e o demonstrativo de que trata o § 2ºdo art. 13, incluindo as modificações efetuadas no curso do procedimento fiscal, constarão no processo administrativo fiscal que venha a ser formalizado e convalidarão o procedimento fiscal em si. (grifou-se)*

Dando consequência prática ao comando legal, há que se concluir, em sentido contrário, que diante da inexistência do MPF não se pode ter por convalidado o procedimento fiscal.

Como exemplo complementar da amplitude assumida pelo Mandado de Procedimento fiscal, tem-se que no âmbito da legislação que rege o contencioso administrativo fiscal do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, está ele, também lá, definido como pré-requisito à instauração de ação fiscal, aparecendo como elemento imprescindível à validação dos procedimentos de ofício; neste sentido, sua ausência é causa de nulidade do lançamento, como se infere do artigo 28 da Portaria MPAS n.º 357, de 17/04/2002:

*Art. 28 – São nulos: [...]*

*III – o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo*

**ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF; [...] (grifou-se)**

No âmbito da SRF, a imprescindibilidade do MPF está hoje minudentemente expressa também na Portaria COFIS n.º 28, de 31/05/2002, como se pode inferir da análise dos seguintes dispositivos:

*Art. 23. Os procedimentos de fiscalização e de diligência serão realizados a partir de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), nos termos da Portaria SRF nº3.007, de 2001.*

*Art. 6º Na execução do procedimento de fiscalização, o AFRF deverá restringir-se ao proposto na operação fiscal, evitando a extensão a outros exames que não guardem relação com os objetivos nela previstos.*

*Art. 7º Caso o AFRF, no decorrer do procedimento de fiscalização ou de diligência, constate indícios de ilícitos tributários que extrapolem o objetivo original do procedimento fiscal, imputáveis ao mesmo ou a outro sujeito passivo, deve representar ao seu chefe imediato para avaliação quanto à inclusão em programação.*

*Parágrafo único. Na hipótese em que o ilícito tributário de que trata o caput, detectado no decorrer de procedimento de fiscalização, seja de constatação imediata e imputável ao mesmo sujeito passivo, o AFRF responsável pela sua execução deverá solicitar a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar, nos termos da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001, para ampliação de tributo ou período objeto de lançamento de ofício.*

*Art. 25. A lavratura de Auto de Infração deverá ser efetuada de acordo com o contido no MPF-Fiscalização e seus complementares.*

Dos dispositivos transcritos tem-se, assim, os seguintes comandos: (a) procedimentos de fiscalização têm de ser instaurados por via de MPF; (b) a fiscalização deverá limitar-se ao proposto na ação fiscal; (c) havendo indícios de ilícitos que extrapolem os limites iniciais da ação fiscal, deve o AFRF representar ao seu chefe imediato, com o fim de que seja emitido MPF-C que amplie o procedimento em relação ao fiscalizado ou de que seja emitido novo MPF-F para o início de ação fiscal em relação a terceiros; e (d) o auto de infração deve se restringir aos limites do MPF-F e seus eventuais complementares.”

Embora não acompanhe o fundamento do julgador de primeira instância, relacionado à natureza do MPF, acompanho-a na conclusão de rejeitar a preliminar de nulidade, pois, no caso específico, a prova dos autos demonstra a existência de MPF válido no momento da lavratura do auto de infração.

O 1º do art. 13 da Portaria SRF 3007/2001, determina que a prorrogação do MPF é feita por registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, e a informação sobre a prorrogação é disponibilizada na Internet, por código de acesso está contido no próprio MPF, conforme dispõe o inciso VIII so art. 7º.

No caso, às fls. 03 do processo encontra-se registrada que em 12 de maio a validade do MPF foi prorrogada até 11 de junho de 2003. A interessada não

trouxe aos autos a prova (relatório impresso extraído da página da Receita Federal na Internet) que o mandado se venceu sem que tivesse havido sua prorrogação.

## 2. Mérito

Superada a preliminar de nulidade, três são os temas a serem analisados quanto ao mérito, a saber: (1) a possibilidade de lançar a multa isolada após o encerramento do ano-calendário, quando não houver imposto a pagar; (2) a base de cálculo da estimativa; (3) a impossibilidade de utilização da SELIC para dimensionar os juros de mora. Passo a apreciá-los:

### 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 Pacheco<sup>2</sup> expressa que a norma jurídica é bimembre, 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 Coêlho<sup>3</sup>, 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.

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

<sup>2</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Penais e Sanções Tributárias*, São Paulo: Max Limonad, 1997, pp 233-234

<sup>3</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.9

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 irretroatável 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 mês<sup>4</sup> 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 mensais<sup>5</sup> (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

<sup>4</sup> Situação simplificada pela Portaria MF 341/92, que permitiu levantar apenas os lucros semestrais e consolidá-los para efeito do ajuste.

<sup>5</sup> De acordo com a lei. De acordo com a Portaria, para o ano-calendário de 1992, semestrais, para simplificar.

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, 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**<sup>6</sup>. Não são poucos os que entendem que, embora não previsto expressamente em lei, o período-base pode, à opção do sujeito passivo, ser 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

<sup>6</sup> No semestre, para o ano-calendário de 1992.

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.

Quanto à inexigibilidade, por lançamento de ofício, dos valores das estimativas não recolhidas (ou recolhidas a menor), a orientação da administração tributária está de acordo com a lei. É que, quer se entenda que as estimativas são antecipações, quer se entenda serem “regime especial de pagamento” de imposto já devido, por disposição expressa da lei, esses valores estarão absorvidos pelo ajuste com base no lucro real em 31 de dezembro do ano-calendário (art. 37 da Lei nº

8.981/95 : art. 2º, § 3º e art. 6º, § 1º da Lei nº 9.430/96). Se a lei diz que do tributo incidente sobre o lucro real apurado em 31 de dezembro devem ser diminuídas as estimativas pagas, para ser recolhida apenas a diferença, a partir daí são devidas apenas as diferenças entre o imposto sobre o lucro real anual e as estimativas efetivamente pagas (ainda que a menor). As estimativas não pagas, que seriam exigíveis mediante auto de infração (com a respectiva multa de ofício), gerariam direito à restituição, devendo ser compensadas, de ofício, no próprio ato de lançamento, pela autoridade lançadora. Portanto, em relação às estimativas não pagas ou pagas a menor, só deve, realmente, ser exigida multa.

Se as estimativas forem entendidas como antecipação, após o término do ano-calendário não haveria que se falar em falta de pagamento ou pagamento a menor de estimativas, mas apenas, se for o caso, do saldo do tributo sobre o lucro real em 31 de dezembro. Sob essa ótica, em caso de estimativas pagas a menor, mas sem diferença de imposto a pagar sobre o lucro real anual, não estaria tipificada a infração prevista no art. 44, *caput*, exigível sobre a totalidade ou diferença de tributo nos casos de falta de pagamento ou de pagamento a menor. A infração tipificada, sem dúvida, não seria mais a “falta de pagamento”, mas sim, a falta de pagamento tempestivo do valor previsto na lei. E para a falta de pagamento no prazo previsto na legislação existe multa específica, a de mora (art. 61 da Lei nº 9.430/96)

Nesse caso, e com fulcro no art. 43 da Lei nº 9.430/96, caberia exigir, isoladamente, a multa de mora e os juros de mora relativos ao período em que o valor da estimativa deixou de integrar os recursos do Tesouro (da data em que a estimativa deveria ter sido paga até 31 de março do ano-calendário seguinte<sup>7</sup>), como era o regime instituído pelo Decreto-lei nº 1.967/78<sup>8</sup>.

Ocorre que o inciso IV do § 1º do art. 44 determina a exigência da multa sobre o valor da estimativa não paga *mesmo no caso de a pessoa jurídica apurar prejuízo*. Rigorosamente, o parágrafo não cria penalidade, mas disciplina a forma de aplicação da penalidade prevista no *caput*. Entretanto, se assim for, restará

<sup>7</sup> Data prevista para o pagamento do saldo do imposto, art. 40 da Lei nº 8.981/95.

<sup>8</sup> As pessoas jurídicas pagavam o imposto em doze parcelas denominadas antecipações (meses compreendidos entre o encerramento do balanço e o mês de dezembro), duodécimos (de janeiro do exercício financeiro até o mês anterior ao da entrega da declaração) e quotas (a partir do mês da entrega da declaração). A falta ou insuficiência do recolhimento de qualquer parcela sujeitava o contribuinte à multa de mora, se já entregue a declaração, ou à multa de ofício, se antes da entrega da declaração (DL 1.967/82, art. 16)

ele inaplicável, pois se a multa é sobre o valor não pago, após o término do ano-calendário não subsiste valor não pago relativo em função de estimativas, já que só é devido o tributo calculado sobre o lucro real anual deduzido das antecipações feitas. O imposto calculado sobre as bases estimadas é absorvido pelo imposto sobre o lucro real em 31 de dezembro.

O inciso IV do § 1º poderia ser interpretado como tendo criado uma outra sanção, que não a do *caput* (embora com a mesma grandeza), e destinada a punir o descumprimento de obrigação formal, e não substancial, uma vez que não há mais tributo devido. Mas qual seria a *obrigação formal* descumprida? O descumprimento do regime ao qual a pessoa jurídica aderiu? E em que consiste o “regime” descumprido? Em pagar por antecipação, nas datas previstas, parcelas do imposto, apuradas por estimativa? Mas isso não é “obrigação formal”, e sim, substancial, cujo descumprimento constitui infração já tipificada em lei, e para a qual está prevista sanção específica, a multa de mora.

**Portanto, a disposição do inciso IV do § 1º do art. 44 é incompatível com a interpretação segundo a qual o período-base, por opção do contribuinte, é anual, o fato gerador ocorre em 31 de dezembro, e as estimativas mensais não representam pagamento, mas antecipação do imposto que será devido em 31 de dezembro.**

Passa-se ao exame da questão sob o outro enfoque, qual seja, o de que o período-base é trimestral e o pagamento mensal sobre base estimada é, apenas, regime especial de pagamento ao qual as empresas podem aderir.

Nesse caso, deparando-se a autoridade fiscal com situações em que houve falta ou insuficiência de pagamento das estimativas, deverá comparar o que o sujeito passivo fez com o que deveria ter feito, e mediante lançamento de ofício, exigir o crédito decorrente da irregularidade cometida, a fim de restabelecer a situação normal, aplicando a penalidade prevista para o descumprimento da obrigação.

A diferença das estimativas, paga a menor, seria exigível mediante lançamento de ofício (auto de infração), sujeitando-se à multa de 75%, conforme previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, resultando, a regularização (pagamento do imposto exigido no auto de infração), em pagamento a maior do saldo do imposto sobre o lucro real, em igual grandeza à das estimativas exigíveis, para não gerar duplicidade e

direito à restituição, e por dever de moralidade e economia processual, cumpre efetuar a compensação de ofício no próprio ato de lançamento, deixando de exigir o tributo relativo às estimativas e exigindo apenas a multa.

Por derradeiro, se além da insuficiência ou falta de pagamento das estimativas houver diferença de imposto sobre o lucro real anual (no caso de omissão de receitas, por exemplo), deve ser exigida, mediante lançamento de ofício, com a respectiva multa (art. 44 da Lei nº 6.430/96), a diferença do correspondente imposto sobre o lucro real. Por outro lado, a insuficiência de pagamento da correspondente estimativa também seria exigível mediante lançamento de ofício, sujeitando-se à multa de 75%, conforme previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96. Igualmente regularização assim procedida resultaria em pagamento a maior do saldo do imposto sobre o lucro real, em igual grandeza à das estimativas exigíveis, cumprindo, também aqui, efetuar a compensação de ofício no próprio ato de lançamento, deixando de exigir o tributo relativo às estimativas e exigindo apenas a multa. Ou seja, o auto de infração deverá ser lavrado para exigir a diferença do imposto sobre o lucro real com a respectiva multa de ofício e a multa de ofício (isolada) sobre o valor da estimativa paga a menor.

Portanto, **a disposição do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 é compatível com a interpretação segundo a qual os períodos-base são trimestrais, os fatos geradores ocorrem no último dia de cada trimestre do ano-calendário, e as estimativas mensais constituem “regime especial de pagamento do imposto devido a cada trimestre”, e não antecipação do imposto que será devido em 31 de dezembro.** Tal disposição, inclusive, cumpre a função da norma sancionatória, que é reforçar a eficácia da norma primária (no caso, o pagamento mensal das estimativas).

Por conseguinte, em fiscalizações após o término do ano calendário, constatada a falta ou insuficiência de pagamento apenas das estimativas, sem influência no lucro real anual, o lançamento deve abranger apenas a multa do art. 44 (I ou II, conforme se trate ou não de fraude). Se a insuficiência de estimativa decorreu de fato que influenciou também o lucro real anual, o lançamento alcançará o valor do imposto pago a menor sobre o lucro real anual, acrescido da multa do artigo 42, e ainda, a multa sobre o valor da estimativa não paga.

Não merece acolhida a invocação de denúncia espontânea para afastar a imposição da penalidade, ao argumento de que os débitos estavam confessados em

DCTF. A penalidade imposta não se relaciona com os débitos declarados mensalmente nas DCTFs, mas sim a débitos apurados de ofício pela fiscalização e que não integraram os valores confessados.

## **2.2- Da base de cálculo da estimativa**

Em sua impugnação, a empresa se insurgiu contra o fato de a fiscalização ter incluído, na base imponible das estimativas, valores contabilizados a título de recuperação de custos e de variações monetárias e juros decorrentes da venda de imóveis. Quanto à recuperação de custos, disse decorrer de distrato de unidades vendidas, não representando ingresso de nova receita, ocorrendo somente a recomposição do patrimônio. Quanto às variações monetárias e juros calculados sobre os saldos devedores, alegou que a IN 25/99 determina que as variações monetárias ativas serão reconhecidas segundo as normas constantes das INs 84/79, 23/83 e 67/88. E que, de acordo com a disciplina prevista nas IN 84/79 e 23/83, somente o que exceder a correção do saldo do lucro bruto concernente à unidade vendida, registrado na conta Resultado de Exercícios Futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço, será computado como variação monetária ativa. Conclui que esses valores integram a rubrica "Receitas de Incorporação de Imóveis" e que, a prevalecer o entendimento dos autuantes, estariam sendo duplamente tributados.

O julgador de primeira instância não acatou as razões de defesa da Recorrente, ao fundamento de tratar-se de alegações desacompanhadas de documentação hábil que as comprove. Esclareceu que os documentos juntados a pretexto de provar a recuperação de despesas (um contrato de promessa de compra e venda de unidade imobiliária, o distrato de promessa de compra e venda da mesma unidade e página do Diário e do Razão onde constam respectivos registros) e os valores neles registrados não guardam qualquer relação com os valores, a esse título, considerados como acréscimos à receita bruta para a base da estimativa. E sobre as variações monetárias e juros sobre unidades vendidas, que a Defendente alegou terem integrado a receita de venda de imóveis sob rubrica contábil "Receita de Incorporações de Imóveis", e que o procedimento da fiscalização representaria dupla tributação, esclareceu:

" Analisando as planilhas de apuração das bases de cálculo de 1998 a 2002, fls. 80/84, verifica-se que as variações monetárias ativas e juros encontram-se

registrados em rubricas distintas da rubrica “receita de incorporações de imóveis” e “receitas de outros imóveis vendidos”. Tais registros, distintos, indicam inobservância do disposto no art. 414 do RIR/99 e citado pela impugnante:

*“somente o que exceder do saldo do lucro bruto concernente à unidade vendida registrada em conta de Resultado de Exercícios Futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço, será computada como variação monetária ativa. Não ocorrendo excesso, a correção integra o preço de venda do imóvel e como tal será tributado.”*

Assim, considerando que o art. 4º, inciso VI, da IN SRF 93/97 estabelece que “serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade”, e diante da falta de documentação comprobatória das alegações de defesa da empresa, concluiu pela correção do procedimento da fiscalização.

Em seu recurso, a interessada não refuta, especificamente, os argumentos da decisão recorrida, limitando-se a declarar que adota os procedimentos contábeis previstos nas INs SRF 84/79, 23/83 e 67/88, e juntando documentos relacionados a uma unidade imobiliária (comprador: Márcio Diniz).

De acordo com as regras especiais para a contabilização das atividades da Recorrente, por ocasião da atualização monetária do saldo credor do preço, o contribuinte deve: (a) primeiramente, debitar o cliente e creditar conta própria do grupo de Resultado de Exercícios Futuros pelo valor da correção monetária do preço conforme estipulado no contrato; (2) em seguida, levar a débito da referida conta própria Resultado de Exercícios Futuros e a crédito de variações monetárias ativas, do resultado do exercício, o valor que exceder à correção do saldo do lucro bruto concernente à unidade vendida registrado em conta de resultado de exercícios futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço antes dessa correção.

Embora a Recorrente alegue estar juntando ao recurso cópia do Plano de Contas (doc. 5), na realidade, juntou parte dele, que contém a identificação das contas numeradas seqüencialmente de 3.2.3.301.0182 a 4.1.4.401.0002.4.

As folhas do razão juntadas demonstram o registro de correção monetária sobre venda de imóveis a crédito da conta 2.3.2.162.1306 (cliente), tendo como contrapartida débito na conta 1.1.2.162.1306. Nada há nos autos a demonstrar

que a correção monetária do preço do imóvel integrou conta própria de Resultado de Exercícios Futuros (receitas diferidas) e que parte dessa correção foi debitada à conta de receitas diferidas e creditada a conta de resultado do exercício.

Assim tendo o órgão julgador de primeira instância demonstrado fundamentadamente que as alegações da impugnação não foram suficientes para afastar a acusação, e uma vez que a interessada nada aduziu, no recurso, que pudesse invalidar as conclusões fundamentadas do acórdão recorrido, deve ser confirmado o procedimento da fiscalização.

### **2.3- Da impossibilidade de utilização da SELIC para dimensionar os juros de mora**

Esse fato não foi objeto de impugnação, tratando-se, pois, de matéria preclusa.

Não obstante, esclareço que a jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que a Lei 9.065/95, que estabelece a aplicação de juros moratórios com base na variação da taxa Selic para os débitos não pagos até o vencimento, está legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional, não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo negar-lhe aplicação.

Por todas as razões expostas, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento e nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões ( DF), em 24 de fevereiro de 2005

  
SANDRA MARIA FARONI

