



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10680.007481/2003-87
Recurso nº. : 138.868
Matéria: : CSLL - anos-calendário: 1997 a 2002
Recorrente : CONSTRUTORA LÍDER LTDA
Recorrida : 4ª Turma/DRJ em Belo Horizonte – MG.
Sessão de : 24 de fevereiro de 2005
Acórdão nº. : 101-94.861

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 CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE - Verificada a falta de pagamento da contribuição social por estimativa, após o término do ano-calendário, cabe o lançamento da multa, exigida isoladamente, sobre os valores devidos e não recolhidos por estimativa e da multa proporcional calculada sobre a contribuição devida no encerramento do ano-calendário, não declarada e/ou não recolhida pela pessoa jurídica.

JUROS DE MORA. SELIC - A contribuição não integralmente paga no vencimento é acrescida 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

Processo nº 10680.007481/2003-87
Acórdão nº 101-94.861

Conselheiro Valmir Sandri que deu provimento ao recurso. Os Conselheiros Paulo 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. : 138.868
Recorrente : CONSTRUTORA LÍDER LTDA

RELATÓRIO

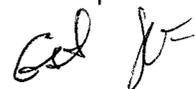
Cuida-se de recurso voluntário interposto pela empresa Construtora Líder Ltda contra decisão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 06/21, referente à contribuição social sobre o lucro líquido, compreendendo exigência do tributo acrescido da multa de ofício e de juros de mora, tendo sido ainda aplicada exigida isoladamente sobre a diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago a título de recolhimento mensal por estimativa.

As irregularidades de que é acusada a interessada são as seguintes:

- 1- Falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL- nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000.
- 2- Falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, no ano-calendário de 1997, período de julho a dezembro, gerando a correspondente multa isolada.
- 3- Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – CSLL – com a conseqüente falta/insuficiência de pagamento sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, nos meses de janeiro a novembro dos anos-calendário de 1998 a 2000, janeiro a outubro dos anos-calendário de 2001 e 2002, gerando a correspondente multa isolada.

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

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 22 e seguintes está explicitado que a empresa informou à fiscalização não ter apurado e recolhido a CSLL nos anos-calendário de 1997 a 2000 por ter obtido êxito na Ação Declaratória para reconhecer a inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, interposta junto à 10ª Vara Federal de Minas Gerais, e que transitou em julgado em 27/10/92. Consta, ainda, que a Fazenda impetrou Ação Rescisória junto ao TRF da 1ª Região, e em 23/04/1996 foi sendo rescindido o Acórdão que transitara em julgado em 27/10/92. A empresa interpôs Embargos de Declaração, que foram rejeitados, e impetrou



Recurso Especial, que não foi conhecido. Assim, esclarece o Termo que a empresa passou a ser obrigada ao recolhimento da CSLL, e como não houve apuração e recolhimento no período de julho de 1997 a dezembro de 2000, foi constituído o crédito tributário correspondente à apuração anual, a partir de valores extraídos dos livros fiscais e das declarações de ajuste do IRPJ.

Quanto à obrigação de recolhimentos mensais sobre as bases estimadas, a fiscalização, com base em informações prestadas pelo contribuinte e na documentação apresentada, que inclui os balancetes analíticos, elaborou planilhas 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. Esclarece o Termo de Verificação Fiscal que para o cálculo das estimativas foram considerados os mesmos valores que compuseram as bases de cálculo das estimativas do IRPJ, ajustados conforme a legislação da CSLL, lembrando que a fiscalização utilizou, para redução da CSLL, no decorrer do ano de 1999, os valores referentes a 1/3 da Cofins efetivamente paga.

Intimada a justificar as diferenças encontradas, a empresa novamente informou que o não recolhimento deveu-se ao êxito na ação declaratória. A fiscalização, então analisou as argumentações quanto à recuperação de custos e variações monetárias ativas e juros, trazidas pela empresa em relação ao IRPJ, e tributou as diferenças constantes das planilhas de fls. 34/39 ("Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada"), não comprovadas.

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 27/05/2003.

No mérito, inicia por arguir a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997 e nos meses de janeiro a abril do ano-calendário de 1998.

Em seguida, discorre sobre as alterações à base de cálculo da CSLL trazidas pela Lei 9.249/95, artigos 13 a 20, ressaltando que os valores indedutíveis

para fins de apuração do lucro real não interferem na apuração da base de cálculo da CSLL.

Na seqüência, 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 a fiscalização pretende aplicar duas multas sobre fatos concorrentes. Alega que a estimativa nada mais é que antecipação da contribuição devida, e que essa contribuição já está sendo exigida juntamente com a multa pela inexistência de pagamento. Afirma que a partir de 2001, com o trânsito em julgado da ação rescisória, passou a recolher a CSLL por estimativa nos mesmos moldes do IRPJ, tendo, inclusive, gerado crédito por ter recolhido valor superior à CSLL calculada em 31 de dezembro. E que no ano de 2002, janeiro a outubro, tendo apurado a CSLL por estimativa, compensou todo o tributo com créditos resultantes do referido recolhimento a maior (doc. 6). Conclui que sendo a estimativa antecipação de tributo devido, e tendo, inclusive, tributo a restituir, não há que se falar em multa isolada. Aduz 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, e que, encerrado o ano-calendário, o que se apura é saldo de imposto a pagar, a compensar ou a restituir, e nada mais..

Acrescenta que a fiscalização, apoiada na divergência entre os valores por ela calculados e os declarados na DCTF, concluiu pela falta de pagamento da contribuição 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.

Afirma que agiu espontaneamente denunciando o débito, e 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 tributo 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.

Insurge-se contra a exigência de juros de mora calculados segundo a SELIC.

Afinal, requer o cancelamento do auto de infração, seja pela nulidade do MPF, seja pelas razões de mérito articuladas

Subsidiariamente, se mantido o lançamento, requer:

- exclusão das despesas indedutíveis da base de cálculo da CSLL;
- exclusão da recuperação de custos e variações monetárias ativas e juros;
- exclusão da multa isolada
- redução dos juros ao máximo de 1% ao mês.

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: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: BASE DE CÁLCULO.



As adições e exclusões previstas na legislação aplicável à apuração da base de cálculo da CSLL pressupõe a anterior observância da legislação comercial e fiscal. A escrituração não faz prova a favor do contribuinte no caso de se constatar falta de documentação hábil e idônea que convalide os registros.

Ementa: BASE DE CÁLCULO. ESTIMATIVA. A base de cálculo da contribuição 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: 1998, 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.

DECADÊNCIA. CSLL. Lançamento de Ofício. O início para a contagem de prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE- Verificada a falta de pagamento da contribuição social por estimativa, após o término do ano-calendário, cabe o lançamento da multa exigida isoladamente sobre os valores devidos e não recolhidos por estimativa e da multa proporcional calculada sobre a contribuição devida no encerramento do ano-calendário, não declarada e/ou não recolhida pela pessoa jurídica.

JUROS DE MORA. A contribuição não integralmente paga no vencimento é acrescida de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, calculados à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia – SELIC- nos termos da legislação em vigor.

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. Escapa à competência administrativa o controle da constitucionalidade das leis e atos normativos federais, e a lei atualmente prevê a utilização da taxa SELIC como juros de mora.
- c. À Contribuição Social são aplicáveis as normas específicas da Lei 8.212/91, e sendo assim, o prazo para homologação do lançamento é de dez anos, não havendo que se falar em decadência.
- d. De acordo com a legislação vigente, a pessoa jurídica que optar pelo pagamento mensal por estimativa deve observar os procedimentos disciplinados na IN SRF 93/97, e a única possibilidade de deixar de fazer o pagamento é pela comprovação, através do balanço de suspensão, de já haver recolhido montante igual ou maior que o devido.
- e. O art. 49 da IN 93/97 dispõe que se aplicam à contribuição social as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda.
- f. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou da contribuição social sujeita a pessoa jurídica aos acréscimos legais previstos na legislação vigente.
- g. As despesas elencadas no art. 13 da Lei 9.249/95 são vedadas tanto para apuração do lucro real como da base de cálculo da CSLL. A interessada alega que a fiscalização adicionou indevidamente ao lucro líquido despesas tais como multas decorrentes de auto de infração e de infrações de trânsito, imposto de renda de aplicações financeiras e de rendimentos de ações (doc. 04), gratificações a empregados, entre outras. No entanto, o doc. 04 por ela anexado aos autos consiste somente em páginas do Diário onde foram escrituradas as *Despesas não dedutíveis*, sem qualquer referência quanto à sua finalidade. Além de os valores e rubricas não comporem exatamente as despesas adicionadas ao lucro líquido, não foram acostados aos autos documentos que possam dar suporte às alegações da impugnante.
- h. 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.

- i. A impugnante não comprovou que os valores referentes à variação monetária ativa e juros integraram a receita de venda de imóveis pela rubrica contábil "Receitas de Incorporação de Imóveis".
- j. 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*".
- k. É dever de ofício o lançamento da multa isolada determinada pelo inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96, quando materializada a hipótese aí prevista e, no caso, está perfeitamente caracterizada a infração:
- Nos anos de 1997 a 2000 a empresa não apurou nem efetuou os recolhimentos por estimativa e, tampouco a CSLL de apuração anual.
 - A diferença da CSLL não recolhida/declarada sobre a qual foi aplicada a multa encontra-se perfeitamente demonstrada às fls. 34/39. A partir da base de cálculo por estimativa, a fiscalização subtraiu, relativamente ao ano-calendário de 1999 (1/3 da Cofins efetivamente paga), 2001 e 2002, os débitos declarados ou créditos apurados (deles, o maior), apurando a diferença de contribuição que deixou de ser recolhida/declarada, sobre ela aplicando a multa.
 - A impugnante informa que recolheu CSLL em montante superior ao devido no ano calendário de 2001 e no período de janeiro a outubro de 2002. A apuração de imposto devido em 31 de dezembro inferior ao recolhido mensalmente só exime o contribuinte de recolher mensalmente a estimativa se precedido de balanço de suspensão.
 - Todos os pagamentos efetuados a título de CSLL por estimativa no ano-calendário de 2002 (no caso, em valores maiores que os débitos constantes das DCTFs) foram aproveitados no cálculo da diferença apurada pela fiscalização.
 - No período de janeiro a outubro de 2002, todos os débitos declarados da CSLL por estimativa pela impugnante, com os créditos a eles vinculados,

foram considerados pela fiscalização na apuração do valor sobre o qual incidiu a multa isolada.

- Embora a impugnante tenha informado que nesse mesmo período possui saldo de CSLL a restituir ou a compensar no valor de R\$ 385.723.92, apurado em 31/10/2002 em balancete de suspensão/redução, não há que se falar em compensação de ofício com a diferença apurada em procedimento fiscal, devendo a compensação ser encaminhada mediante “Declaração de Compensação”, sendo de se ressaltar que o pedido de compensação importa renúncia às instâncias administrativas ou desistência do recurso interposto, nos termos do art. 21, § 5º, da IN SRF 210/2002.

- I. 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 24/11/2003 (AR de fls. 343), ingressando com recurso em 19/12/2003, conforme carimbo apostado às fls. 344.

Em sua petição de recurso, a empresa informa que em 31/07/2003 protocolou petição desistindo expressamente da impugnação interposta, na parte relativa à falta de recolhimento da CSLL nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000 (item 1 do auto de infração) permanecendo o litígio apenas em relação aos itens 2 e 3.

Na petição de recurso reedita a preliminar de nulidade do lançamento por extinção do Mandado de Procedimento Fiscal.

No mérito, reafirma sua tese no sentido de que os pagamentos mensais são mera antecipação, revestindo-se de provisoriedade, e se o ajuste anual é inferior não há que se falar em insuficiência de recolhimento, sendo insubsistente a multa isolada.

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.

Reedita, ainda, as razões da impugnação quanto à impossibilidade de cumulação de penalidades, quanto à confissão de dívida e valores declarados na DCTF, denúncia espontânea a elidir a responsabilidade, impossibilidade de se falar em falta de pagamento que pudesse ensejar a aplicação da multa, imprestabilidade da SELIC para fins de aplicação dos juros de mora.

É o relatório



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

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

Além da preliminar de nulidade do auto de infração e da utilização da SELIC para dimensionar os juros de mora, as matérias a serem examinadas neste recurso dizem respeito à aplicação da multa isolada, objeto dos itens 2 e 3 do Auto de Infração, a saber:

Item 2- Falta de recolhimento da CSLL sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, no ano-calendário de 1997, período de julho a dezembro, gerando a correspondente multa isolada.

Item 3- Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – CSLL – com a conseqüente falta/insuficiência de pagamento sobre a base estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, nos meses de janeiro a novembro dos anos-calendário de 1998 a 2000, janeiro a outubro dos anos-calendário de 2001 e 2002, gerando a correspondente multa isolada.

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 ser 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, contidas no voto condutor do Acórdão DRJ/FNS nº 1.367, de 06 de setembro de 2002, da lavra do eminente julgador Gilson Wessler Michels¹, para quem o mandado de Procedimento Fiscal é “ *instrumento de legitimação da atuação do AFRF* ”, “ *uma das fontes de competência do AFRF* ”:

“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 *capu tdo* artigo 2.º da citada Portaria:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em 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 insculpida 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 nº 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.

¹ 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.

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. 2ºA 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 § 2º do 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 registrado 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) de que o mandado se venceu sem que tivesse havido sua prorrogação, e que na data da lavratura do auto de infração o agente do Fisco não estava amparado por MPF válido.

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 e possibilidade de aplicação cumulativa das multas; (2) a inclusão da recuperação de custos e das variações monetárias na 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 tributo a pagar e da possibilidade de aplicação cumulativa de penalidades.



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 tributo 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 a base de cálculo anual.

Esse entendimento, segundo o qual, por opção do contribuinte tributado pelo lucro real, o período-base 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 é equivocado, mostrando-se incompatível com a disposição do inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (*aplicação da multa isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento das estimativas, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado resultado fiscal negativo no ano-calendário correspondente*).

Na realidade, a partir da vigência da Lei nº 8.383/91, o período-base de incidência do Imposto de Renda e de Pessoas Jurídicas e da CSLL deixou de ser anual, passando a ser mensal, ocorrendo o fato gerador a cada mês do ano-calendário. Com a superveniência da Lei nº 9.430/96, os períodos-base passaram a ser trimestrais, coincidindo com os trimestres civis, e o fato gerador ocorre no último dia de cada trimestre.

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. Antes, registre-se que as normas de apuração e pagamento previstas para o imposto de renda são aplicáveis à Contribuição Social, por expressa determinação legal.

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 irrevogável 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 mês² 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

² Situação simplificada pela Portaria MF 341/92, que permitiu levantar apenas os lucros semestrais e consolidá-los para efeito do ajuste.

MF

CA

passaram a ser comparados não com o imposto sobre os lucros reais mensais³ (trimestrais a partir da Lei nº 9.430/96) consolidados, mas com o imposto sobre o lucro real anual.

Uma análise sistemática permite chegar 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 **atos 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

³ De acordo com a lei. De acordo com a Portaria, para o ano-calendário de 1992, semestrais, para simplificar.

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.

Os que entendem, como a Recorrente, que os pagamentos mensais sobre as bases estimadas são meras antecipações do tributo 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**⁴. 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 por estimativa, como antecipação do tributo. 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.

Portanto, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, o regime de pagamento mensal do imposto com base em estimativas é uma forma (regime

⁴ No semestre, para o ano-calendário de 1992.

especial) de pagamento de *imposto devido*, não significando que o fato gerador só ocorrerá ao final do ano.

Exercida a opção pelo regime especial de pagamento do tributo mensalmente, calculado sobre base estimada, o pagamento das estimativas mensais não é faculdade, mas obrigação.

Ângela Maria da Motta Pacheco⁵ 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 Coêlho⁶, 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 pagá-lo com insuficiência, seu valor é passível de ser exigido mediante lançamento de ofício.⁷ 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.

⁵ PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Sanções Penais e Sanções Tributárias*, São Paulo: Max Limonad, 1997, pp 233-234

⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p.9

⁷ O pagamento poderia ser exigido imediatamente, mediante lançamento de ofício, mesmo dentro do ano calendário, embora a orientação normativa da Receita seja no sentido de apenas exigir a multa.

Se as estimativas fossem 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 fosse o caso, do saldo do tributo sobre o lucro anual 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 seguinte⁸), como era o regime instituído pelo Decreto-lei nº 1.967/78⁹.

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, e se consideradas as estimativas como antecipação, restará ele inaplicável, pois se a multa é sobre o valor não pago, após o término do ano-calendário não subsiste valor não pago em função de estimativas, já que só é devido o tributo calculado sobre o lucro 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

⁸ Data prevista para o pagamento do saldo do imposto, art. 40 da Lei nº 8.981/95.

⁹ 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)

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 tributo sobre o lucro 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 tributo sobre o lucro anual. 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 tributo sobre o lucro anual 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 anual, o lançamento alcançará o valor do tributo pago a menor sobre o lucro anual, acrescido da multa do artigo 44, 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 às fls. 297/302 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.

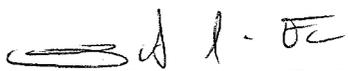
2.3- Da impossibilidade de utilização da SELIC para dimensionar os juros de mora

Quanto aos juros de mora, sua cobrança decorre do art. 161 do Código Tributário Nacional, que prescreve que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, excepcionando apenas as situações em que haja pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. O parágrafo 1º do mesmo dispositivo estabelece que, **se a lei não dispuser de modo diverso**, serão os juros de 1% ao mês (destaquei).

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

