



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

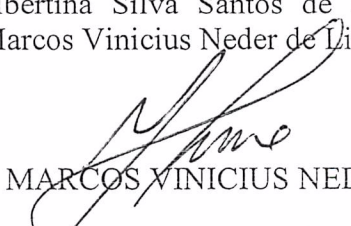
Processo nº 10680.010108/2005-75
Recurso nº 154267 Voluntário
Matéria CSLL - Ex.: 2001
Acórdão nº 107-09.520
Sessão de 15 de outubro de 2008
Recorrente PARANASA ENGENHARIA E COMÉRCIO S/A
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG

Contribuição Social sobre o Lucro - Ano-calendário: 2000

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é a base de cálculo apurada em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a apurada base de cálculo negativa da contribuição ao final do exercício

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PARANASA ENGENHARIA E COMÉRCIO S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero (relator) e Albertina Silva Santos de Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente e Redator-Designado

Formalizado em: 31 AGO 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Hugo Correia Sotero, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Suplente Convocado), Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira (Suplente Convocada), Marcos Shigueo Takata e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausentes, justificadamente as conselheiras Silvia Bessa Ribeiro Biar e Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada).

Relatório

Contra a recorrente, nos autos identificada, foi lavrado auto de infração (fls. 03/05), para exigência de multa isolada referente a diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – CSLL Estimativa em 31/08/2000, no valor de R\$ 162.488,15 (cento e sessenta e dois mil, quatrocentos e oitenta e oito reais e quinze centavos), cujo fato gerador fora constatado em 31/08/2000.

Fundamentação legal: artigos 29, 30, 43, 44 § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 e artigo 841 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/1999.

Do Termo de Verificação às fls. 20/25, depreende-se que a autoridade fiscalizadora acusa a fiscalizada de não submeter à tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) o ganho representado por deságio obtido na aquisição de terceiros de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, utilizados no âmbito do *REFIS*, no ano-calendário de 2000.

Os prejuízos adquiridos foram utilizados como direito creditório para liquidar multas e juros relativos a débitos incluídos naquele programa de parcelamento, em montante superior ao pago às empresas cedentes. O ganho estaria na diferença entre os valores utilizados no *REFIS* e o preço pago pelos prejuízos e bases negativas adquiridos.

Infere-se, ainda, do Termo de Verificação Fiscal que as receitas omitidas não foram computadas na “DRE” (fls. 58), tampouco nos “Balanços de Suspensão/ Redução mensais acumulados relativos aos meses de Junho e Agosto de 2000 registrados nos Demonstrativos do Cálculo da CSLL (fls. 59/70) e informados pelo contribuinte na DIPJ/01 de fls. 71/74, não compondo as bases de cálculo do IRPJ Mensal por Estimativa.

Desta forma, considerando que as receitas foram omitidas de junho e agosto, a autoridade fiscal apurou diferença de IRPJ Mensal por Estimativa, que seria devida em agosto de 2000 e sobre a qual se calculou a multa para não recolhimento do IRPJ Mensal por estimativa, tudo conforme demonstrativos de fls. 11.

Impugnação

Cientificada dos auto de infração em 27/07/2005, fls. 03, a fiscalizada apresentou impugnação de fls. 81/133, em 26/08/2005, acompanhada de documentos, deduzindo os seguintes argumentos:

- Inicialmente, requereu que a peça impugnativa fosse apreciada também em relação aos lançamentos reflexos, nos termos do art. 9º, § 1º, do Decreto nº 70.235/72, tendo em mente que os efeitos da decisão em relação ao IRPJ estendem-se aos demais lançamentos reflexos e são similares, as razões de fato e de direito a serem aduzidas.

- Teceu comentários acerca do procedimento de compra e compensação dos “Créditos de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativa de CSLL”, tudo em conformidade com a IN 44/2000.



- Discorreu sobre o programa do REFIS e sustentou que dentro do ano de 2000 não se deu a consolidação das dívidas e por óbvio não se confirmou a plena adequação das compensações aos ditames legais e o direito à redução dos encargos.

- Contrariou assertiva da autoridade fiscalizadora, argumentando que “o direito da Impugnante à compensação de multas e juros com créditos adquiridos das sociedades ILAB Ltda., Tratenge Ltda. e Calcinação Serra do Corumbá Ltda., reclama expressa autorização da Receita Federal, não podendo, por tal, ter se originado em junho e agosto de 2000, quando da mera cessão desses.”

- Salientou que a legislação que pertine à compensação de tributos administrados pela SRF, esclarece que a compensação de multas e juros constantes do REFIS carece de expressa anuência das autoridades fiscais. Citou que o art. 74 s Lei nº 9.430/96 em sua redação original, condicionava a compensação à autorização da SRF, por intermédio de requerimento do contribuinte, e que, por impossibilidade de operacionalizar, fora decidido aceitar todos os pedidos de compensação ainda que pendentes de análise (Lei nº 10.637/02), sujeitando-a a posterior homologação.

- Afirmou que as mencionadas cessões de créditos não lhe trouxeram ganho, tendo em vista que não ocorrida a condição para compensação dos créditos mencionadas na lei do REFIS, não cumprirão a sua finalidade. Desta forma, aduziu que teve somente dispêndios com a aquisição dos mencionados créditos.

- Requereu que todos os lançamentos fossem cancelados, com extinção dos respectivos créditos tributários, ante a inexistência de ganho no mês de agosto de 2000, decorrente da compensação de multas e juros computados no REFIS com créditos cedidos por terceiros.

- Argumentou que o direito de crédito proveniente de terceiros está incontestavelmente condicionado à prévia análise e autorização da Delegacia da Receita Federal e que somente em 2002, 2003 e 2005, os créditos obtidos pela Impugnante junto a terceiros foram acatados pelo Fisco como passíveis de compensação com multas e juros computados no débito consolidado no REFIS.

- Ademais, aduziu que o direito de crédito ocorreu em 2002, no importe de R\$ 750.000,00, R\$ 1.241.996,39 em 2003 e R\$ 1.000.000,00 em 2005 (por força de decisão judicial), aliás, ressalta que outra prova de que o crédito não se encontrava líquido e certo é o fato de a Impugnante ao ter os seus créditos glosados ter sido obrigada a manejar junto a 4ª Vara Federal da Seção Judiciária de Goiânia/GO, em 03/12/2003, o Mandado de Segurança nº 2003.35.00020845-6, que tinha como objeto afastar a decisão proferida em âmbito administrativo e assegurar o direito à redução de multas e juros incluídos no REFIS, a partir da totalidade de créditos cedidos pela empresa Tratenge Ltda

- Chegou à conclusão que somente nos retro mencionados anos a receita corresponde ao direito de crédito, então reconhecido, deve ser apropriada; antes era mera expectativa de direito. Citou legislação, jurisprudência e doutrina e descreveu todo o procedimento necessário para a utilização dos créditos adquiridos, destacando que a legislação (art. 1º da IN nº 44, de 2000) condiciona a compensação pretendida à prévia solicitação de sua aprovação, tanto que cedente e cessionário devem realizar o “pedido” (“pedidos de utilização de créditos de terceiros decorrentes de Prejuízos Fiscais e Bases de Cálculo Negativas”).



- Argüiu, ainda, que a receita para ser reconhecida na escrita contábil, demanda a inexistência de qualquer reserva ou condição e que expectativa de um direito ou o negócio jurídico vinculado a uma condição suspensiva não ensejam o reconhecimento do direito em si, nem o cômputo da respectiva receita. Reitera que, condicionado o direito da impugnante aos créditos cedidos por terceiros à autorização da Delegacia da Receita Federal é inquestionável que o registro da correspondente receita ficou pendente desta homologação.

- Asseverou que a doutrina e jurisprudência rejeitam a tributação das variações monetárias e cambiais como se receitas fossem, visto que se está diante de condição que impede o pronto reconhecimento do direito do contribuinte, ou seja, a inflação futura ou o valor da moeda na liquidação da obrigação ou recebimento das quantias.

- Argumentou que, de acordo com o art. 43 do CTN, os ganhos só devem ser alvo de incidência do IRPJ e CSLL quando se deu efetivo reconhecimento, ou seja, quando da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

No item “Do cálculo a maior do pretense lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL – da inobservância do princípio da competência na apuração do suposto ganho - alega violação aos arts. 150, I, da CF, arts. 3º, 9º, I, 44, 97, IV e 142, todos do CTN, art. 2º da Lei nº 7.689/88 e 247, caput e § 1º e 274, caput e § 1º do RIR/1999 e no item “Do cálculo a maior da pretensa receita tributável pelas contribuições ao PIS e COFINS” – alega violação aos arts. 150, I, da CF, 3º, 9º, I, 97, IV e 142 do CTN, e 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

Asseverou que o trabalho fiscal se afastou do princípio contábil da competência e se lastreou em errôneos valores de compensação.

Argüiu que as receitas devem figurar na escrituração comercial no exercício em que se constatar a entrada líquida do ativo e os custos e despesas, ainda que não pagos, são registrados no exercício em que tiverem sido contabilizadas as receitas. Citou jurisprudência administrativa.

De outro norte, em se entendendo que a impugnante no período-base de 2000, deveria ter registrado a receita decorrente dos ganhos tidos como auferidos na compensação de multas e juros incluídos no REFIS, também deveriam os agentes fiscalizadores computar, não apenas o custo de aquisição do crédito, como também as despesas de multas e juros que deveriam ser contabilizadas em 31/12/00.

Afirmou que os ganhos da impugnante com os créditos que lhes foram cedidos deveria se limitar ao importe efetivamente por ela aplicado na redução de multas e juros no REFIS, no montante de R\$ 2.918.272, tendo em vista que a quantia cedida não tem qualquer utilidade, além do valor passível de compensação.

Assegurou a inexistência de infração, bem como que a imputação das multas isoladas com fundamento no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430/96, somente se dá quando o contribuinte deixa de recolher as antecipações devidas a título de IRPJ e CSLL ao longo do ano-calendário. Na espécie, como já demonstrado, os ganhos decorrentes da compensação de encargos embutidos no REFIS não devem ser registrados na competência de agosto de 2000, porem no momento em que se deu o reconhecimento dos ditos créditos, pela DRF, ou seja, em 2002, 2003 e 2005, concluindo que o procedimento administrativo atenta contra o princípio da legalidade.



Argüiu, a teor do art. 142 do CTN, o lançamento fiscal é vinculado e que autoridade administrativa deverá aplicar a penalidade cabível, eis que a impugnante não pode ser duplamente punida pela mesma falta gerada: deixar de recolher IRPJ e CSLL;

Invocou a não observância do princípio da proporcionalidade estatuído na Constituição Federal, eis que o ordenamento jurídico não alcança o excesso na imputação de penalidades, citando doutrina e jurisprudência.

Argüiu que o intuito da aplicação da multa preconizada no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 foi coibir a falta de recolhimento das antecipações de CSLL e IRPJ, objetivo que coincide com a exigência da multa predicada no inciso I da mesma disposição legal; não havendo liquidação das antecipações e também do saldo final, apenas a imputação da multa de ofício é cabível, sob pena de serem as multas aplicadas consideradas confiscatórias e afrontadoras do patrimônio da impugnante, eis que superam os tributos supostamente devidos.

Concluiu que, como já demonstrado, os ganhos obtidos por força da cessão de créditos não alcançaram o montante indicado pela autoridade fiscalizadora de R\$ 3.064.496,39 mas R\$ 335.009,49, não há que se falar em IRPJ e CSLL a recolher a título de estimativa, na competência agosto de 2000, eis que ocorridos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL, a teor do art. 35, § 2º da Lei nº 8.981/95 e 2º da Lei nº 9.430/96,

Requeru o deferimento de produção de prova pericial para se chegar a verdade material e demonstrar o seu direito à reformulação das bases de cálculo dos lançamentos apurados pelos agentes fiscais, indicando, para tanto, assistente de perícia e formulando quesitos a serem respondidos.

Ao final pleiteou: (i) em relação aos lançamentos matriz de IRPJ e reflexos, que sejam cancelados, com extinção dos respectivos créditos, diante da inexistência de ganho no mês de agosto de 2000, decorrente da compensação de multas e juros computados no REFIS com créditos cedidos por terceiros; (ii) alternativamente, requereu que os créditos fossem aferidos em observância às prescrições legais de regência, para que as exações incidam sobre o montante dos créditos efetivamente aplicados na compensação dos aludidos encargos, bem como para que, no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sejam deduzidas as despesas com multas e juros que, embora devidas e plenamente demonstradas, não foram registradas contabilmente no ano de 2000; (iii) pleiteia prova pericial; (iv) no tocante aos lançamentos de multas isoladas, requer seja declarado nulo o lançamento ou seja, afastada a cobrança das penalidades isoladas, exigidas concomitantemente com a multa de ofício ou mesmo que sejam as multas canceladas, haja vista que no mês de agosto de 2000, ao computar os efetivos ganhos ditos como percebidos pela impugnante, mantém-se prejuízos fiscais e bases de cálculos negativas de CSLL.

Por fim, a recorrente juntou documentos, organizados nos anexos I e II.

Decisão DRJ

Submetida à apreciação da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte - MG, em sessão de 06 de abril de 2006, a impugnação acima sintetizada não obteve êxito, uma vez que a referida Turma, por unanimidade, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.



Formalizada no Acórdão DRJ/BHE nº 10.771, de Fls. 168/179, a decisão de 1ª instância contou com os seguintes fundamentos:

De início, rechaçaram as argumentações da recorrente quanto nulidade do lançamento, pois lavrado por servidor competente, pautado pelas garantias constitucionais, atinentes ao processo.

Com relação à alegação de inexistência de ganho tributável em agosto de 2000, ou ainda que o valor tributável seria inferior ao calculado pela fiscalização devido a apuração de base de cálculo a maior, aduziram que foi analisada no Processo nº 10680.010104/2005-97, concluindo-se pela sua não aceitação, conforme Acórdão nº 10.769.

Argumentaram que a determinação do lucro real é precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais, abrangendo todas as operações da contribuinte e os resultados apurados em suas atividades no território nacional e no exterior.

Faculta-se, no entanto, por força da Lei nº 9.430/96, à pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, a opção do pagamento, mensalmente, sobre base de cálculo estimada, mediante um percentual sobre a receita auferida mensalmente e apuração do lucro real em 31 de dezembro de cada ano, abrangendo o resultado de todo o ano-calendário, bem como a opção de deixar de recolher a estimativa no mês em que ficar demonstrado que o recolhimento é maior do que devido;

Constatou-se que a impugnante optou pela apuração anual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, com recolhimentos com base em balancete de suspensão ou redução em todos os meses do ano-calendário de 2000, com exceção do mês de novembro que houve apuração de acordo com a receita bruta e acréscimos.

Em que pese a discordância da recorrente quanto a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada, fundamentando que viola os princípios da legalidade, proporcionalidade e do não confisco, entenderam os julgadores que a cominação da penalidade foi pautada na lei e devidamente fundamentada às fls. 04;

Concluíram que as duas penalidades impostas não se confundem, são independentes, possuem hipóteses de incidência distintas, sendo que uma foi aplicada em face da ausência de recolhimento do imposto devido no ajuste anual e a outra em função da falta de recolhimento dos valores mensais de imposto.

Asseveraram que “se não há coincidência de motivação, se as causas são díspares, não há que se falar em duplicidade de punição”.

No que tange as alegações de confisco e violação de princípios, esclareceram que o controle jurisdicional da constitucionalidade é matéria privativa do Poder Judiciário.

Por fim, arremataram que, por tratar-se de pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real que optou pelo pagamento sobre a base de cálculo estimada, a multa isolada deve ser aplicada independentemente da eventual exigência de multa de ofício.

Não acatarem as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade e indeferiram o pedido de perícia.



Recurso Voluntário

Irresignada com a solução constante do Acórdão acima resumido, do qual foi cientificada em 23/06/2006, a contribuinte recorre a este Primeiro Conselho através do Recurso Voluntário de Fls. 184/249, interposto em 24/07/06.

Em sua peça recursal pretende a recorrente reformar a decisão de 1ª instância, ratificando, as razões apresentadas na impugnação, acrescidas dos seguintes argumentos:

Preliminarmente: Argüi nulidade da decisão exarada – ausência de apreciação de todos os argumentos e pedidos da peça impugnatória – cerceamento de defesa, tendo em vista que em peça impugnatória, protestou, que acaso não se enveredasse pela improcedência, que o julgador *a quo*, reduzisse as bases de cálculo das exações, à diferença entre os dispêndios havidos com a aquisição dos créditos de terceiros e os montantes efetivamente compensados com multas e juros incluídos no REFIS. Entretanto, alerta neste momento que os julgadores *a quo* não enfrentaram o requerimento, o que vicia de nulidade a decisão, por força do art. 59, II, do Decreto Nº 70.235/72. Citam jurisprudência a respeito.

Cita jurisprudência administrativa no sentido de que a compensação de multas e juros preconizada na Lei nº 9.964/2000, encontra-se vinculada à previa averiguação de atendimento à mencionada norma, não podendo os fiscais se afastarem dos seus ditames.

Acrescenta que a citada Resolução 19/2001 que jamais deixou de ser aplicada pelas autoridades fiscais, trazendo incerteza ao direito de compensação de créditos cedidos por terceiros, foi revogada em 01/12/2005. Por assim ser, reputaram evidente que o direito da recorrente à compensação de multas e juros com créditos cedidos, sempre necessitou de expressa autorização da Delegacia da Receita Federal, na podendo ter se originado em junho e agosto de 2000, no ato da cessão.

Insurge-se contra a decisão, no que tange a irretratabilidade da cessão de créditos acertada entre a recorrente e os cedentes, no momento em que contratada, configurar-se iam o direito a dedução de multas e juros e o ganho de capital alvo da tributação;

Ademais, considera míope a hermenêutica do art. 16 do Decreto nº 3.431/2000 pelo órgão julgador administrativo, tendo em vista que o que se pretende no mencionado artigo é assegurar ao contribuinte, que uma vez deferida pelo Fisco a compensação de multas e juros com créditos próprios ou de terceiros, ela não mais poderá ser desfeita, podendo este se considerar definitivamente desonerado do ônus de quitar tais encargos, mesmo que excluída do Refis;

Rechaça as interpretações dos julgadores da Delegacia da Receita Federal ditas equívocas acerca do REFIS, e aduzem que “a própria Delegacia de Julgamento não tem dúvidas de que o fato do pedido de compensação ser passível de indeferimento, acrescenta “incerteza à operação e a torne condicional”.

Reputa como fundamental o encontro de contas proposto em impugnação para se aferir o eventual ganho havido pelo recorrente, em homenagem ao princípio contábil da competência e à jurisprudência.

Aduz que restou incontestável que a recorrente deixou de computar nos saldos passivos a totalidade dos montantes correspondentes às multas e juros que foram alvo da



compensação em tela, em respeito ao princípio da verdade material esses valores não de ser considerados na apuração do lucro tributável no ano-base de 2000, caso se entenda que se deu o deságio neste período.

Argumenta que, em se entendendo que os ganhos ocorreram no ano de 2000, deverão ser aferidos sobre R\$ 2.740.773,58;

Ademais, argüi nulidade da decisão, tendo em vista que os julgadores se esquivaram da assertiva da recorrente no sentido de que caso se entenda pela legitimidade da imputação de multas isoladas pelo não recolhimento, que as penalidades sejam canceladas, eis que no mês de agosto de 2000, ao se computar os créditos cuja compensação foi deferida pelas autoridades administrativas e os efetivos ganhos ditos como percebidos, mantêm-se os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL, que nos termos do art. 35, caput, e § 2º da Lei nº 8.981/95, a desonera do pagamento das mencionadas participações;

Requer a redução das multas isoladas, por força do art. 106, II “c” do CTN;

Ao final pleiteia, em relação aos lançamentos matriz de IRPJ e reflexos:

- seja declarada a nulidade do decisório procedente da Delegacia de Julgamento, devolvendo-lhe o feito para novo julgamento, uma vez que não fora emitido pronunciamento sobre razões e pedido inscritos na impugnação;

- na impossibilidade de acatamento do pedido do item a, seja o lançamento cancelado, haja vista a inexistência de ganho tributável no mês de agosto de 2000, decorrente da compensação de multas e juros computados no REFIS, com créditos cedidos por terceiros;

- sucessivamente, caso não se acate o pedido supra, sejam os créditos tributários aferidos em observância às prescrições legais de regência e à verdade material, para que as exações incidam sobre o montante dos créditos efetivamente aplicados na compensação dos aludidos encargos, bem como para que, no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, sejam reduzidas as despesas com multas e juros que, embora devidas e plenamente demonstradas, não foram contabilizadas em 2000;

Em relação aos lançamentos de multas isoladas:

- seja reconhecida a nulidade das decisões exaradas nos processos nºs 10680.010105/2005-31 e 10680.010108/2005-31, tendo em vista que deixaram de consignar pronunciamento sobre alegações da defesa;

- superada a nulidade, diante da inocorrência da receita apontada pelos agentes fiscais no mês de agosto de 2000, seja cancelado o lançamento que pretende a imputação de sanções por ausência de recolhimento das antecipações mensais;

- seja afastada cobrança das penalidades isoladas, exigidas concomitantemente com a multa de ofício;

- sucessivamente, caso não seja o entendimento dos julgadores, sejam as multas isoladas canceladas, haja vista que, no mês de agosto de 2000, ao se computar os efetivos ganhos ditos como percebidos pela recorrente (R\$ 335.009,49), mantem-se os prejuízos fiscais



e bases de cálculo negativas de CSLL, o que desonera a recorrente do pagamento das antecipações de IRPJ e CSLL, tornando inaplicáveis as sanções pelo inadimplemento;

- por fim, se mantida as penalidades, requer sejam reduzidas, nos termos da nova redação do art. 44, II, 'b' da Lei nº 9.430/96, atendo-se ao comando do art. 116, I, 'c', do CTN.

É o Relatório

Voto Vencido

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

Recurso tempestivo e que atende aos demais requisitos legais. Dele conheço.

Afasto a preliminar de nulidade levantada pela recorrente, pois, embora possam ter interpretado sua pretensão de forma diversa, os julgadores de Primeiro Grau apreciaram sim seu pleito de consideração dos valores relativos a multas e juros não contabilizados (fls. 173).

Considerando que a recorrente não nega a existência de matéria tributável pelo IRPJ e CSLL decorrente do deságio obtido no aproveitamento de prejuízos fiscais adquiridos, de terceiros, há dois pontos centrais no litígio:

- o momento em que houve o auferimento do ganho; e
- o efetivo montante do ganho.

Definidos esses aspectos, surge um terceiro, vinculado às exigências de PIS e COFINS: se o ganho é receita para fins das contribuições.

Pois bem, não se pode perder de vista que, tanto o imposto quanto a contribuição social sobre o lucro tem como materialidade de incidência a renda, assim entendida, nos precisos termos do art. 43 do CTN, o acréscimo patrimonial. De nada adiantaria ao contribuinte adquirir créditos com deságio e manter esses créditos em seu ativo, sem realização efetiva do ganho.

É nesse sentido que deve ser entendida a resposta à Consulta trazida pela fiscalização e não no sentido, contraditoriamente defendido pelo fisco, de que a resposta estaria a respaldar a tributação do ganho no momento da aquisição dos prejuízos.

É claro, portanto, que o ganho se realizou no momento em que houve a utilização dos créditos tributários oriundos dos prejuízos adquiridos na liquidação de juros e multas na consolidação do REFIS. Este ato sim gera acréscimo patrimonial, pela realização do direito, via redução de passivo.

É preciso então definir quando se deu, juridicamente, a utilização. Para tanto se amolda como uma luva o disposto no art. 117 do Código Tributário Nacional (CTN), assim redigido:



Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - Sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Como bem salientou a Turma Julgadora de Primeiro Grau, aceitos os créditos, com sua utilização na liquidação de multa e juros no âmbito do REFIS, ainda que a aceitação plena tenha se dado em momento posterior, implementa-se a condição que marcou a extinção do crédito tributário representado pelos acréscimos legais compensados. A extinção produz efeitos desde o momento do pedido de utilização dos prejuízos fiscais (31.08.2000), porque é esse o momento da efetiva utilização dos créditos.

A liminar ou sentença em Mandado de Segurança tem, exatamente, o efeito de repor o direito “in natura” que fora obstado quando da apreciação do pedido. Portanto, a medida judicial noticiada pela recorrente em nada altera o entendimento acima manifestado.

Como bem destacado pela recorrente, a contabilidade deve representar todos os fatos econômicos verificados no âmbito da empresa. Logo, ainda que não tenha ela registrado em conta passiva, pelo regime de competência, as multas e juros que já incidiam sobre os débitos parcelados, no momento do pedido, com a consolidação do débito, o passivo que já existia, mostrou-se com todas as luzes.

Esse passivo, contabilizado ou não, foi reduzido com os créditos adquiridos com deságio. O fato de não ter a recorrente considerado como redutora dos resultados de períodos anteriores, ou do período da utilização dos créditos, a contrapartida do passivo (despesa) em nada altera o ganho efetivo ressaltado na data marcada como de consolidação da dívida (31.03.2000). Não é correto, portanto, o entendimento da recorrente de que o fisco deveria considerar a contrapartida de todo o passivo no ano-calendário de 2000.

Poder-se-ia admitir que a fiscalização deveria ter levado em conta, na redução do ganho, a contrapartida do passivo não contabilizado, representado pelos juros e multas incidentes sobre os débitos consolidados no REFIS que se refiram ao período de 1º de janeiro de 2000 a 31 de março de 2000 (data da consolidação do REFIS), ou seja, dentro do ano-calendário objeto da ação fiscal. Entretanto, essa mensuração não se mostrava, e não se mostra nessa fase do processo viável, pois implicaria a decomposição de todos os débitos, alguns com exigibilidade suspensa, além de ter que se verificar se as multas são dedutíveis. Claro que o contribuinte tem todo o direito de refazer sua contabilidade para usufruir de eventuais efeitos positivos do refazimento das despesas incorridas à vista das recuperadas via deságio agora tributado.

Resta agora identificar o valor efetivamente utilizado na redução do passivo referenciado ao ano-calendário de 2000 (ano da consolidação do REFIS).

O valor dos prejuízos efetivamente utilizados na redução de juros e multas foi de R\$ 2.918.272,04. O custo de aquisição dos prejuízos foi de R\$ 177.500,00. Logo, fiel às premissas lançadas neste voto, o ganho auferido pelo contribuinte foi de R\$ 2.740.772,00 e não de R\$ 3.064.396,39 como considerado pelo fisco.



Não acolho os argumentos da recorrente tendentes ao afastamento da incidência de multas isoladas de IRPJ e CSLL lançadas nos Processos nºs. 10680.010105/2005-31 e 10680.010108/2005-75, respectivamente.

Como tenho votado nesta Câmara, a imposição de multas isoladas pela falta ou insuficiência nos recolhimentos mensais estimados visa punir conduta do contribuinte, consistente em não se submeter às regras de antecipação do imposto aplicáveis à sistemática de tributação anual que adotou espontaneamente. É por isso que não acolho a posição majoritária até então adotada neste Colegiado de que as multas isoladas não podem conviver com as multas de ofício aplicadas às diferenças de imposto ou contribuição apuradas no ajuste anual.

Com efeito, quando do levantamento do balanço ou balancete do mês de agosto de 2000, havia um ganho com o deságio, como visto, que deveria compor o resultado acumulado até o período.

Assim, considerando o voto relativo ao IRPJ e à CSLL e a redução do percentual a da Multa Isolada para 50%, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, conversão da Medida Provisória nº 351 de 22.01.2007, as exigências de Multas Isoladas devidas por insuficiência de estimativas em agosto de 2000, deve ser assim retificadas:

IRPJ

1) Base de cálculo declarada	R\$ -460.469,66
2) Ganho com o deságio	R\$ 2.740.772,00
3) Base de Cálculo acumulada	R\$ 2.280.302,40
4) IR Devido	R\$ 342.045,36
5) Adicional 10% (2.280.302,40 - 160.000,00)	R\$ 212.030,24
6) IR devido total	R\$ 554.075,60
7) (-) Estimativa de períodos anteriores	R\$ 15.257,05
8) Estimativa devida em agosto/2000	R\$ 538.818,55
9) Multa Isolada	R\$ 269.409,27

CSLL

1) Base de cálculo declarada	R\$ -586.023,68
2) Ganho com o deságio	R\$ 2.740.772,00
3) Base de Cálculo acumulada	R\$ 2.154.748,40
4) CSLL Devida	R\$ 193.927,35
5) (-) Estimativa de períodos anteriores	R\$ 6.402,67

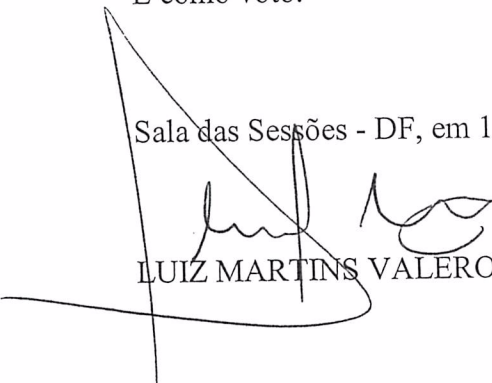


- | | |
|-------------------------------------|----------------|
| 8) Estimativa devida em agosto/2000 | R\$ 187.524,68 |
| 9) Multa Isolada | R\$ 93.762,34 |

Nessa ordem de juízo, voto por se dar provimento parcial ao recurso para considerar que as multas isoladas de IRPJ e CSLL tem o valor de R\$ 269.409,27 e R\$ 93.762,34, respectivamente.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 15 de outubro de 2008


LUIZ MARTINS VALERO

Voto Vencedor

Conselheiro - MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Redator-Designado.

Observe-se, preliminarmente, que minha divergência com o ilustre relator restringe-se à aplicação da multa isolada sobre a base estimada, nas outras questões trazidas pelo recurso acompanhado as razões do bem lançado voto do Conselheira-relator.

O Conselheiro-relator propõe a manutenção da exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa sobre a parcela excedente ao valor do tributo devido pela recorrente no balanço de encerramento ao final do exercício. O ilustre relator considerou procedente a exigência da multa isolada mesmo na hipótese em que a estimativa é superior ao tributo devido ao fim do exercício. Ouso discordar desse entendimento, por estar convencido de que a multa isolada só deve ser cobrada se o valor da estimativa não recolhida for igual ou inferior ao valor do tributo devido ao final do exercício.

Essa matéria, aliás, já foi enfrentada na Câmara Superior de Recursos Fiscais, que tem reiteradas vezes entendido que é indevida a cobrança da multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96 no caso de os valores calculados por estimativa serem superiores aos apurados no balanço de encerramento do exercício.

Na trilha desse entendimento, adoto e transcrevo voto de minha lavra proferido na sessão de 14 de março de 2005 (Acórdão CSRF/01-05.179), *verbis*:

“A divergência a ser solucionada versa sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa quando a empresa apurar, ao final do exercício, tributo inferior ao valor das estimativas devidas ao longo do ano ou mesmo base de cálculo negativa.

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

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

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

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

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

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



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

As remissões relevantes são as seguintes:

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

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

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

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

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

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

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

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

² Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.



HIPÓTESE

CONSEQUÊNCIA

Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória



Pagar multa de 75% ou 150%³ **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição** (art. 44, *caput*, inciso I e II) ;

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



Pagar multa isolada de 75% **calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição** (*caput*, art. 44, §1º, IV);

Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período.



Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44. §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).

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

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

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

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

quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).

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

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

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

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

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

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que “mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95).”⁴

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

⁴ Marco Aurélio Geco. *Multa Agravada em Duplicidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159



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

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada - não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que **a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício**. Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

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

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.



Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que **o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.**

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de base de cálculo negativa, se deveria aplicar a multa isolada.

Na presença de base de cálculo negativa, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

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

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.

a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;



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

a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;

o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;

não será devida estimativa caso inexistir tributo devido no encerramento do exercício;

os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.

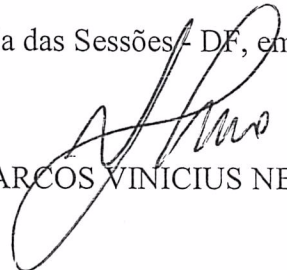
após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;

antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.”

No caso sob exame, tendo em vista que, no ano-base da autuação, a pessoa jurídica apresenta prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSSL, conforme demonstra o relator em seu voto, voto no sentido de excluir a multa isolada aplicada no lançamento.

Isto posto, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 15 de novembro de 2008



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA