



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Recurso nº : 145.078 - *EX OFFICIO*
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2000
Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR e DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS
ANB FARMA LTDA.
Sessão de : 22 de fevereiro de 2006
Acórdão nº : 103-22.288

CSLL - PIS/PASEP - CONTRIBUIÇÕES - PRAZO -DECADÊNCIA - O prazo para a Fazenda Nacional exigir o crédito tributário relativo às contribuições sociais é de 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ser lançado, *ex vi* do art. 149 da CF, que sujeita tais contribuições à Lei Complementar, quando se tratar de normas gerais de direito tributário - artigo 146, III, CF.

IRPJ - OMISSÃO DE RECEITA - PASSIVO FICTÍCIO - Passivo não comprovado representa obrigações efetivamente contraídas e não se confunde com obrigações inexistentes. É presunção *juris tantum* de omissão de receita. Já as despesas não comprovadas ou falsas evidenciam-se, na ótica do IRPJ, como redução indevida do resultado do exercício, devendo ser tributadas, a teor de IR-Fonte (pagamento sem causa), na data do efetivo desembolso. Incorre, na espécie, a denominada presunção relativa de omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITAS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS NÃO ESCRITURADAS - Correto o lançamento para tributar receitas de aplicações financeiras cuja escrituração e tributação não é demonstrada pela contribuinte.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.

TAXA SELIC - É correta a aplicação da taxa Selic sobre os créditos tributários apurados de ofício que não foram regular e tempestivamente pagos pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

RECURSO DE OFÍCIO - IRPJ - DECADÊNCIA - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - ART 150, IV, CTN - Analisados os fatos à luz da legislação e da jurisprudência dominante, há que se negar provimento ao recurso de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 1ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CURITIBA/PR E DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS ANB FARMA LTDA.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores dos meses de março a setembro de 1999 (inclusive), vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que não a acolheu e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da tributação as verbas autuadas a título de "passivo fictício" e excluir a incidência da multa isolada, e NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, MAURÍCIO PRADO DE ALMEIDA, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, FLÁVIO FRANCO CORRÊA e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

Recorrentes : 1ª TURMA/DRJ-CURITIBA/PR e DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS
ANB FARMA LTDA.

RELATÓRIO

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito contra a contribuinte identificada, foram lavrados os autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, os quais relatam-se a seguir.

Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

A exigência resulta de:

1. Omissão de receita caracterizada pela ocorrência de saldo credor de caixa – enquadramento legal: arts. 249, III, 251 e parágrafo único, 279, 281, I e 288, do RIR/1999;
2. Omissão de receita caracterizada pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas – enquadramento legal: art. 24, da Lei nº 9.249/1995, art. 40, da Lei nº 9.430/1996, e arts. 249, II, 251 e parágrafo único, 279, 281, II e 288, do RIR/1999;
3. Omissão de receita caracterizada pela ausência de contabilização de valores mantidos em conta de investimento pela empresa – enquadramento legal: art. 42, da Lei nº 9.430/1996, e arts. 249, II, 251 e parágrafo único, 274, 278, 287 e 288, do RIR/1999;
4. Glosa de despesas não comprovadas em decorrência da falta de apresentação documental – enquadramento legal: arts. 249, I, 251 e parágrafo único, 299 e 300, do RIR/1999;
5. Resultados operacionais não declarados – lucro real declarado a menor – divergências entre o lucro líquido apurado na escrita contábil e o informado na DIPJ, nos anos-calendário de 1999 e 2000 – enquadramento legal: arts. 249, 250 e 926, do RIR/1999, e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

6. Multa isolada, por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, como relatado na descrição dos fatos e enquadramento (s) legal (is).

Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS

A exigência resulta da omissão de receita – apuração reflexa – caracterizada por saldo credor de caixa, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas e ausência de contabilização de valores mantidos em conta de investimento pela empresa, conforme consta da descrição dos fatos e enquadramento (s) legal (is) do auto de infração – enquadramento legal: arts. 1º e 3º, da Lei Complementar nº 07/1970, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995, arts. 2º, I, 3º, 8º, I e 9º, da Lei nº 9.715/1998 e arts. 2º e 3º, da Lei nº 9.718/1998.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins

A exigência resulta da omissão de receita – apuração reflexa – caracterizada por saldo credor de caixa, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas e ausência de contabilização de valores mantidos em conta de investimento pela empresa, conforme consta da descrição dos fatos e enquadramento (s) legal (is) do auto de infração – enquadramento legal: arts. 1º e 2º, da Lei Complementar nº 70/1991, art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995, e arts. 2º, 3º e 8º, da Lei nº 9.718/1998, com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/1999 e suas reedições e com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

O Auto de Infração da CSLL (fls. 300/311) exige o recolhimento da contribuição e de multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, além dos encargos legais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

A exigência resulta:

1. Glosa de despesas não comprovadas em decorrência da falta de apresentação documental e resultado operacionais não declarados – base de cálculo declarado a menor – divergências entre o lucro líquido apurado na escrita contábil e o informado na DIPJ, nos anos-calendário de 1999 e 2000 – apurações reflexas – enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988, art. 19, da Lei nº 9.249/1995, art. 1º, da Lei nº 9.316/1996, art. 28, da Lei nº 9.430/1996, art. 6º, da Medida Provisória nº 1.807/1999 e suas reedições, e art. 6º, da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições: e
2. Omissão de receita – apuração reflexa – caracterizada por saldo credor de caixa, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas e ausência de contabilização de valores mantidos em conta de investimento pela empresa, conforme consta da descrição dos fatos e enquadramento (s) legal (is) do auto de infração – enquadramento legal: art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988, arts. 19 e 24, da Lei nº 9.249/1995, art. 1º, da Lei nº 9.316/1996, art. 28, da Lei nº 9.430/1996, art. 6º, da Medida Provisória nº 1.807/1999 e suas reedições, e art. 6º, da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições.

Cientificada em 18/10/2004, a interessada apresentou impugnação de fls. 326/337, instruída com os documentos de fls. 339/349, trazendo as seguintes alegações:

Inicialmente levanta a preliminar de decadência do crédito constituído, para os fatos geradores do ano de 1999, ocorridos até o mês de setembro de 1999, já que o imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como as contribuições do PIS, Cofins e CSLL, se amolda ao lançamento por homologação, e que o prazo expira passados 05 anos da ocorrência do fato gerador, conforme art. 150, § 4º, do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

No mérito, relata como causas da omissão de receitas para o saldo credor de caixa, que três situações foram determinantes do refazimento da escrituração da conta caixa e que levaram ao aparecimento de saldos credores: 1) saldo de caixa indevidamente majorado ao iniciar a escrituração do ano-calendário de 1999, no mês de janeiro; 2) valores de pagamentos feitos e não baixados, nos meses de março, abril, maio e junho de 1999, e 3) erro no valor de um cheque em 13 de setembro de 1999; para o passivo fictício o pressuposto de ter havido pagamento sem a respectiva baixa e; para o valor de aplicação financeira não contabilizada, a existência de extrato de um valor aplicado no Banco do Brasil, não encontrado no balanço.

Argúi que sob o mesmo rótulo de receita omitida, foram considerados valores de origens diferentes, nos mesmos períodos-base de cada ano, em nítida sobreposição, quando a primeira verba tributada dá origem e sustentação à seguinte ou seguintes; que os saldos credores de caixa que se pretende tributar dos fatos geradores de 31 de março a 31 de dezembro de 1999 somam R\$ 1.938.166,09, e que quando das ocorrências seguintes, até esse valor, há que se compensar, sob pena de indevida e dupla tributação.

Argumenta quanto ao passivo fictício, que a característica básica essencial à sua configuração é a de que as obrigações foram pagas com recursos à margem da escrituração; que não havendo recursos formais no caixa, a contabilização não pode ser feita e, a baixa, quando ocorre, é como se tivesse sido feita em moeda corrente.

Complementa afirmando, que, no presente caso, a fiscalização diz *“que foram solicitadas cópias dos cheques, sendo que foi constatado que os mesmos eram destinados ao pagamento de duplicatas dos seguintes fornecedores...”*, portanto, não perfazendo o tipo legal, tratando de falhas contábeis, sem repercussão tributária.

Alega, quanto à omissão de receita, caracterizada por aplicação financeira não contabilizada, que trata de falha contábil, destacando que consta do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

balancete de fl. 60, no Ativo Circulante, título "Aplicações CDB-RDB Banco do Brasil S/A", saldo de R\$ 383.894,48, que é a mesma aplicação, havendo registro contábil, e que somente a diferença poderia gerar uma dívida; que nos balancete, o saldo de caixa era de R\$ 2.108.459,57, dentro do qual dita diferença caberia, desfazendo a presunção fiscal.

Aduz que o extrato juntado pelo fisco atesta que havia uma aplicação em 31/12/2000, mas não que tivesse sido feita nesse dia e mês; que o § 1º, do art. 42, da Lei nº 9.430/1996, permite a tributação no mês do crédito feito pela instituição financeira, dado que não veio aos autos, invalidando a pretensão fiscal que não logrou preencher o requisito legal.

Contestando a aplicação da multa isolada diz que a fiscalização informa que ela declarou não ter imposto a recolher, seja nas DCTFs, e não tendo exigido o imposto relativo às tais divergências, mas apenas a multa isolada, admite que não era realmente devido qualquer tributo, mostrando equivocada sua exigência, posto que se não existiu imposto, não há por que aplicá-la.

Afirma que, se havia imposto a pagar, a multa de lançamento de ofício não poderia conviver com a multa isolada; que com relação ao ano de 2001 foi apontada uma diferença entre o valor que constava do Lalur e o que foi declarado, no importe de R\$ 1.426.494,45, que está sendo exigida com a multa de ofício de 75%, e ao mesmo tempo se pretende cobrar a multa isolada sobre meses do mesmo ano, o que não faz nenhum sentido.

Reclama da aplicação dos juros de mora vinculados à Selic, o que estaria em total descompasso com a Constituição Federal (art. 19, § 3º), Código Civil (art. 1.062), Lei de Usura (Decreto nº 22.626/33) e o próprio Código Tributário Nacional que prevêem, todos, que a taxa de juros moratórios deve ser de, no máximo, 12% ao ano; que não previsão legal expressa a autorizar a aplicação da Selic com juros de mora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

para fins tributários, haja vista que essa taxa foi instituída para fins exclusivamente bancários.

Quanto ao PIS, Cofins de CSLL, alega que são lançamentos decorrentes aplicando no que couberem os argumentos já desenvolvidos.

Esclarece que a empresa está procedendo ao pagamento da parcela correspondente ao item 04, do auto de infração de IRPJ, e item 01, do lançamento da CSLL – base tributável de R\$ 13.541,09.

Registra que pretende proceder, na mesma data, ao parcelamento da competência 31/12/2002, do item 5 do auto de infração de IRPJ, e item 01, do lançamento da CSLL – base tributável de R\$ 1.426.494,45, não efetuado ainda por dificuldades operacionais do sistema da própria SRF.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba julgou o lançamento parcialmente procedente, tendo ementado a sua Decisão na forma abaixo.

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/03/1999, 30/06/1999, 30/09/1999

Ementa: DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Tratando-se de IRPJ apurado na modalidade de lucro real trimestral e existindo o recolhimento do imposto apurado, o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário se extingue no prazo de cinco anos, contado do último dia do trimestre respectivo, data em que se aperfeiçoa o fato gerado da obrigação tributária.

DECADÊNCIA. PIS/COFINS/CSLL.

O prazo de decadência do PIS, da Cofins e da CSLL é de 10 (dez) anos.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000

Ementa: OMISSÃO DE RECEITA. SALDO CREDOR DE CAIXA.

A comprovação da ocorrência de saldo credor de caixa autoriza a presunção de omissão de receitas, resguardada ao contribuinte a apresentação de prova contrária.

OMISSÃO DE RECEITAS. PASSIVO FICTÍCIO.

A manutenção no passivo de obrigações já pagas autoriza a presunção de omissão no registro de receitas das importâncias correspondentes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

OMISSÃO DE RECEITAS. APLICAÇÕES FINANCEIRAS NÃO
ESCRITURADAS.

Correto o lançamento para tributar receitas de aplicações financeiras
cuja escrituração e tributação não é demonstrada pela contribuinte.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: DECORRÊNCIA. PIS/COFINS/CSLL.

Em face da relação de causa e efeito, mantido o lançamento principal,
igualmente se confirmam os lançamentos efetuados por decorrência.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Incidem juros de mora equivalentes à Selic, em relação aos débitos de
qualquer natureza para com a Fazenda Nacional.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

Ementa: CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA
ACOMPANHADA DO TRIBUTO.

A multa de ofício aplicada isoladamente sobre o valor do imposto
apurado por estimativa, no curso do ano calendário, que deixou de ser
recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício
calculada sobre o imposto devido com base no lucro real anual
igualmente não recolhido, em face de se tratar de infrações distintas.

Lançamento Procedente em Parte."

Vieram os Recursos Voluntário e de Ofício.

No recurso voluntário, a empresa contesta, em preliminar, a decadência
das contribuições, às quais entende se aplicar o prazo decadencial de cinco anos, nos
moldes do artigo 150, § 4º, do CTN.

Nesse passo, pleiteia de declaração da decadência dos fatos geradores
ocorridos até o mês de dezembro de 1.999.

E, no mérito:

Saldo credor de caixa

Aduz, diversamente do que foi afirmado pela decisão recorrida, que
entender pela inexistência de irregularidade no procedimento fiscal de considerar os



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

valores de origem diferente, nos mesmos períodos-base de cada ano e tributá-los isoladamente, por entender que deveria haver uma compensação quando da tributação dos valores do segundo período com os valores tributados no primeiro período, sob pena de haver uma dupla e indevida tributação.

Ou seja, a seu ver, a verba tributada como receita omitida regulariza a situação e cria um valor que, total ou parcialmente cobre as seguintes.

Passivo fictício

Pondera que restou comprovado que as duplicatas foram pagas com cheques, ou seja, não se trata de hipótese comum de pagamento em dinheiro, com recursos estranhos e que leva à presunção de omissão de receita. Ao contrário, o fato dos recursos virem do caixa conflita com a idéia de omissão de receita, uma vez que o motivo formal da autuação é exatamente a falta de recursos legais no caixa.

Aplicação Financeira não contabilizada

Afirma que restou comprovado nos autos (docs. 339/346) que o valor de R\$ 698.137,86, com os seus acréscimos, foi resgatado em 30/08/2001, pelo valor de R\$ 749.076,09, corretamente contabilizado em 30.08.2001 (fls. 347). Logo, omitir a aplicação e contabilizar o resgate seria coisa absolutamente sem sentido.

Diz que tudo não passou de equívocos contábeis, pois o saldo de caixa era de R\$ 2.108.459,57, capaz, portanto, de abrigar, por inteiro, o valor da aplicação (R\$ 698.137,86).

Além do mais, afirma que a tributação está errada à medida que se tributação houvesse esta deveria ter sido feita na época dos fatos geradores, ou seja, mensalmente, e não em 31/12/2000.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

Multa isolada – ano calendário de 2001

Afirma que a multa isolada não pode ser aplicada conjuntamente com a multa de ofício em face da dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Taxa Selic

Contesta a aplicação da taxa Selic, afirmando não haver previsão legal expressa a autorizar a sua aplicação como juros de mora para fins tributários.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

VOTO

Conselheiro ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE - Relator

Os recursos preenchem as suas respectivas condições de admissibilidade.

Deles conheço.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Preliminar de decadência

A Turma Julgadora, a seu turno, rejeitou a preliminar de decadência quanto às Contribuições Sociais, ao argumento que o artigo 42, da Lei 8.212, de 24 de junho de 1991, estabeleceu, como sendo o prazo decadencial para as contribuições sociais, o período de 10 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ser constituído.

Assiste razão à ora recorrente.

Com o advento da Constituição de 88, as Contribuições Sociais passaram a compor o título relativo à tributação, no capítulo relativo ao Sistema Tributário Nacional.

“Artigo: 149: Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art.195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Desta forma, às Contribuições previdenciárias e assistenciais foi conferido, via da Constituição Federal e a exemplo do que era antes, tratamento constitucional tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

O Supremo Tribunal Federal, por meio da ADIN 1-102-2 DF sufragou tal entendimento. Também, no julgamento do RE 138.284 CE, o Sr. Ministro Carlos Mário Velloso deixou consignado, no voto condutor do acórdão, importante classificação das espécies tributárias:

"a) As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (C.F., arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1 de melhoria (C.F., art. 145, III); parafiscais (C.F. art. 149) que são: c. 2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F. art. 195, parágrafo 4º); c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F. art. 212, parágrafo 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F. art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F. Art. 148)."

As contribuições parafiscais têm o caráter tributário. Sustento que constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza ('Natureza tributária da contribuição do FGTS'. RDA 112/27, RDP 17/305) Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Estas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição. Para boa compreensão do meu pensamento, reporto-me ao voto que proferi, no antigo TFR, na AC 71.525 (RD Trib. 51/264).

Todas as contribuições, já falamos, estão sujeitas, integralmente, ao princípio da legalidade, inclusive no tocante à alteração das alíquotas e da base de cálculo.

Estão sujeitas, também, todas elas, ao princípio da irretroatividade (art. 150, III, "a", ex vi do disposto no art. 149). Vale dizer, o legislador não pode instituir contribuição em relação a fatos ocorridos antes da lei. O art. 150, III, "a", repete a norma inscrita no artigo 5º, XXXVI, da mesma Constituição.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

O PIS e o PASEP passam, por força do disposto no art. 239, da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social. Sua exata classificação seria, entretanto, ao que penso, não fosse a disposição inscrita no art. 239 da Constituição, entre as contribuições sociais gerais.”

Diante de tal traçado, dúvidas não restam, de que a contribuição objeto do auto de infração em questão tem caráter de tributo e como tal, está sujeita às regras insculpidas no Código Tributário Nacional, no que tange às normas gerais de direito tributário.

Dentro desse diapasão e por qualquer forma de contagem, os fatos geradores em apreço, ocorridos nos exercícios de 88 e 91, estão indiscutivelmente atingidos pelo instituto da decadência, previsto no artigo 173, do Código Tributário Nacional.

“Artigo 173: O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (g.n.)”

Destarte, o direito à constituição do crédito tributário guerreado, está, desde há muito, decaído, ante o transcurso do prazo legal de cinco anos prefixado no artigo 173 acima transcrito, para o seu exercício.

E mais, relativamente ao Decreto-lei 2.052 de 1983 e à Lei 8.212, de 24, de junho de 1991, que estabeleceram, como sendo o prazo decadencial para as contribuições sociais, o período de 10 anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o crédito tributário poderia ser constituído, temos que tais resultam ineficazes, no caso em comento, uma vez se tratarem, aqueles diplomas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

legais, leis de hierarquia inferior ao Código Tributário Nacional - Lei Complementar - não tendo, por via de consequência, o condão de alterar norma de hierarquia superior.

Isto porque a norma matriz das contribuições sociais é o artigo 149 da Constituição Federal, que sujeita tais contribuições, todas elas, à Lei Complementar de normas gerais - artigo 146, III. Destarte, dúvidas não restam de que lei ordinária não pode legislar sobre normas gerais em matéria de direito tributário, e, em especial, sobre a decadência - repita-se, restrita à lei complementar.

Não fosse por isto, temos, ainda, o § 2º, do artigo 711 do RIR/80, que determina e esclarece que a Fazenda Nacional decai do direito de proceder a novo lançamento ou a lançamento suplementar, após cinco anos, contados da notificação do lançamento primitivo - que no caso são as DIPJs - ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se aquele se der após esta data.

A leitura e exegese da nupercitada norma em conjunto com a norma do artigo 173 do CTN, também, fulmina de morte o lançamento guerreado.

Por todos estes fatos, pela jurisprudência desta Casa e do Poder Judiciário, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência argüida, cancelando, por via de consequência, os lançamentos cujos fatos geradores tenham ocorrido até o mês de setembro de 1.999, inclusive, uma vez que o sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 18/10/2004 e o fato gerador mais antigo está alocado em março de 1.999.

MÉRITO

1. SALDO CREDOR DE CAIXA

Alega a recorrente que sob o mesmo rótulo de receita omitida, foram considerados valores de origem diferente, nos mesmos períodos-base de cada ano, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

nítida sobreposição, sendo que a primeira verba tributada dá origem e sustentação à seguinte ou às seguintes.

Não há reparos a fazer na decisão recorrida, dado que não há nenhuma irregularidade no procedimento adotado pela fiscalização, uma vez que, a tributação em separado está autorizada, como omissão de receitas, dos valores relativos ao saldo credor de caixa que restaram claramente evidenciados.

Ademais as importâncias do segundo item não foram consideradas na reconstituição da conta caixa, exatamente para evitar uma possível dupla tributação, não havendo, portanto, a alegada sobreposição de parcelas.

Portanto, não existe erro ou incoerência na forma adotada pela autoridade fiscal para fins de levantamento do saldo credor de caixa, consoante se denota do exame do "Demonstrativo dos Saldos Credores Mensais", de fl. 44, onde se vê, inclusive, que a Auditora considerou os maiores saldos credores mensais, considerando, inclusive, os valores tributados nos meses anteriores aos dos saldos credores apurados.

Observe-se, por fim, que a tributação por saldo credor de caixa somente ocorreu no ano-calendário de 1999.

2. PASSIVO FICTÍCIO

A presunção de omissão de receitas indiciada pela falta de comprovação do passivo do balanço da pessoa jurídica somente surgiu a partir do advento do artigo 40, da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e nela está fundado, segundo consta do AI.

"Art. 40. A falta de escrituração de pagamento efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

Assim, com essa norma, foi instituída uma nova modalidade de presunção de desvio de receitas e que inverte o ônus da prova.

Em regra, cabe ao fisco comprovar o desvio de receitas; a presunção legal de omissão de receitas inverte essa obrigação. Diante de determinado fato descrito pela lei presume-se a ocorrência do desvio e o contribuinte deverá infirmar a presunção.

Todavia, há equívoco na tipificação do ilícito, senão veja-se.

No caso em análise resta transparente que a tipicidade erigida pelo Fisco é equivocada, já que restou provado pelo próprio fisco que a empresa pagou as suas obrigações com recursos contabilizados.

O que ela não fez foi dar baixa nas despesas quitadas, o que, diga-se de passagem, milita contra ela própria, uma vez que, em tese, aumenta o seu lucro tributável.

O passivo fictício evidencia-se por obrigações já pagas – não com os recursos havidos do disponível contabilizado – mas com recursos do ‘caixa dois’ que, de forma recorrente, acodem a empresa em sua crise de liquidez, o que, repita-se, não é o caso dos autos.

O passivo fictício somente se configura quando o valor das obrigações mantidas no circulante não guardarem correlação com os lançamentos a crédito da conta caixa – esta artificialmente mantida em patamares constantes em relação aos títulos adimplidos e não baixados. A sua tipicidade não se revela salvo por um desequilíbrio da equação patrimonial com assinalada carga redutora do patrimônio da entidade. Destarte, não sendo este o caso dos autos releva cancelar o lançamento.

Isto posto, remete-se à seguinte conclusão:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

- a) Passivo não-comprovado representa obrigações efetivamente contraídas e não se confunde com obrigações inexistentes. É presunção *juris tantum* de omissão de receita.
- b) Despesas não-comprovadas ou falsas evidenciam-se, na ótica do IRPJ, como redução indevida do resultado do exercício, devendo ser tributadas, a teor de IR-Fonte (pagamento sem causa), na data do efetivo desembolso. Inocorrendo, na espécie, a denominada presunção relativa de omissão de receita.

Ademais, o Art. 24 da Lei 9.249/95 - também indicado como enquadramento legal da infração - não se enquadra na hipótese legal de passivo fictício a autorizar o lançamento com base em presunção de omissão de receita de desvio de receitas.

Assim, fundado em todas as razões acima alinhadas, dou provimento ao recurso, para cancelar o lançamento descrito no item 002 do AI, com os seguintes valores: 31/09/1999 - R\$ 180.460,97; 31/12/2000 - R\$ 356.883,48 e, 31/12/2001 - R\$ 129.173,95.

3 - Aplicação Financeira não contabilizada

Afirma que restou comprovado nos autos (docs. 339/346) que o valor de R\$ 698.137,86, com os seus acréscimos, foi resgatado em 30/08/2001, pelo valor de R\$ 749.076,09, corretamente contabilizado em 30.08.2001 (fls. 347). Logo, omitir a aplicação e contabilizar o resgate seria coisa absolutamente sem sentido.

De outro lado, a Decisão recorrida afirma que não elide a tributação o fato do saldo de caixa conter valor que caberia a diferença questionada, se não demonstrado que citado valor está incluso no saldo final. Logo, sendo tributada pelo Lucro Real, a contribuinte estava obrigada a escriturar todas as operações relacionadas à atividade.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

Não há reparos a fazer na decisão recorrida. A matéria é exclusivamente de prova, contudo, a recorrente não logrou provar a origem dos recursos tidos por omitidos e nem, tampouco, a sua regularização da situação no ano subsequente.

Assim, nego provimento ao recurso.

4 – MULTA ISOLADA

Estamos diante de duas penalidades, ou melhor, de um “bis in idem” punitivo, ao arrepio do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária, porquanto estão sendo exigidas cumulativamente duas multas de ofício sobre uma mesma irregularidade, ou seja, falta de pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido devida nos anos-calendário de 1997 e 1998.

Ora, analisando o dispositivo legal de forma sistemática, tenho para mim, que não há como se sustentar tal exigência, porquanto não se encontra no artigo em referência, autorização legal para que o Fisco lance concomitantemente duas penalidades sobre uma única infração – deixar de recolher as estimativas do IRPJ e da CSLL -, de vez que a norma sancionadora autoriza apenas o lançamento da multa de ofício nos casos das infrações previstas nos incisos I, II, III e IV, do § 1º, do artigo 44.

Explicando, para o caso da penalidade prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei n. 9.430/96, trata-se de norma geral que estabelece o percentual da penalidade a ser aplicada para os casos de falta de pagamento, pagamento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, falta de declaração e/ou declaração inexata, enquanto que os incisos I, II, III e IV, do § 1º. do citado artigo, tratam especificamente das infrações que irão suportar aquela penalidade.

Logo, qualquer penalidade que venha a ser atribuída ao contribuinte por infrações, porventura praticada, deverá necessariamente estar capitulada



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

conjuntamente com os I e II "caput" do art. 44 e incisos dos parágrafos, 1º., 2º., 3º. e 4º. do mesmo diploma legal, pois, um não existe sem o outro.

Desta forma, não há o que se falar em distinção de multas previstas no referido artigo, mas tão somente de uma penalidade que deverá ser interpretada de forma sistemática entre os incisos I e II "caput", com os incisos I, II, III e IV do § 1º., do art. 44, da referida lei.

Este "excesso punitivo", por conseguinte não se trata de desestímulo ao ilícito e à punição da infração, mas sim, de um autêntico confisco, repellido pela Lei Maior.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já pacificou a matéria em apreço.

Já quanto à possibilidade de se efetuar o lançamento da multa isolada após o encerramento do período de apuração, ressalvado o meu entendimento, já esposado em outras assentadas, de que após encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas, acolho a posição, majoritária, da CSRF, no que pertine ao tema. Assim, rejeito as argumentações neste sentido, uma vez que a matéria já se encontra pacificada.

CSRF/01-04.987

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – MESMA BASE DE CÁLCULO – A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.
Recurso especial negado.

CSRF/01-05.181

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida apurada ao final do exercício. Recurso especial parcialmente provido.

CSRF/01-05.078

MULTA ISOLADA - Art. 44, I, da Lei 9430/96 - Inaplicabilidade. NÃO CUMULATIVIDADE - A multa isolada prevista no artigo 44 § 1º, somente pode ser exigida uma vez não podendo portanto ser aplicada quando a base para seu lançamento já tiver sido parâmetro para exigência da mesma multa por falta de pagamento de tributo. O legislador, quando quer, determina a cumulatividade de multas, na ausência de previsão legal, sobre o mesmo fato somente pode ser lançada uma multa.

Assim, dou provimento ao apelo para afastar a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício, sobre a mesma base de cálculo, no ano-calendário de 2001.

Juros de Mora -Taxa Selic

Não há como se dar abrigo às alegações da recorrente com referência à aplicação dos juros SELIC, tendo em vista que a respectiva inclusão dos mesmos no cálculo do crédito tributário lançado decorreu da aplicação de expressa disposição de lei.

Releva observar que a incidência de juros moratórios sobre os valores de tributos não pagos no respectivo vencimento é uma imposição da lei tributária como forma, entre outras razões, de compensar a Fazenda Pública pela demora em receber os tributos, bem assim de dar efetividade ao princípio da isonomia tributária para equilibrar a relação Fisco-contribuinte entre os sujeitos passivo da relação jurídico-tributária que cumprem fielmente as suas obrigações e aqueles que somente o fazem a *posteriori* e, muito mais, quando em decorrência de lançamento de ofício.

De igual forma, a multa pelo lançamento de ofício, decorre de imposição legal, e serve a penalizar o contribuinte que não cumpriu suas obrigações tributárias, sendo, também, forma de dar efetividade ao princípio da isonomia tributária para equilibrar a relação Fisco-contribuinte entre os sujeitos passivos da relação jurídico-



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10980.007769/2004-58
Acórdão nº : 103-22.288

tributária que cumprem fielmente as suas obrigações e aqueles que somente o fazem a *posteriori* e, muito mais, quando em decorrência de lançamento de ofício.

Provimento negado.

Recurso de Ofício

A Turma Recorrida, reconheceu a decadência do direito constituir o crédito tributário do IRPJ, referente aos fatos geradores de 31/03/1999 a 30/09/1999, com base no artigo 150, IV, do CTN.

A jurisprudência deste Conselho já está sedimentada neste sentido, não havendo portanto, nenhum reparo a fazer na decisão recorrida.

Recurso negado.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de acatar a preliminar de decadência para as contribuições, no período de 31/03/1999 a 30/09/1999 e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário e negar provimento ao Recurso de Ofício.

Sala de Sessões - DF, em 22 de fevereiro de 2006

ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE