



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Recurso nº : 142.203
Matéria : IRPJ e OUTROS – Ex: 2002
Recorrente : COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA.
Recorrida : DRJ - SANTA MARIA - RS
Sessão de : 26 DE JULHO DE 2006
Acórdão nº : 107-08.653

PRELIMINARES DE NULIDADE. Não está caracterizada a violação das disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, tampouco houve cerceamento do direito de defesa.

LUCRO REAL - RECUPERAÇÃO DE CUSTOS - CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. A recuperação de custos (PIS/COFINS), via crédito presumido do IPI, implica no estorno dos seus efeitos no lucro, seja pela contabilização como receita, seja como conta redutora de custos.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL – EXCLUSÕES DO LUCRO LÍQUIDO. As exclusões do lucro líquido para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL são admitidas tão somente quando expressamente previstas na legislação, nos termos do art. 111 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. Presentes os pressupostos legais para imposição da multa de 75% de que trata o art. 44 e inciso I, da Lei nº 9.430/96, não cabe sua redução para 30% por falta de base legal.

TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. Aplica-se às exigências decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito.

IRPJ – 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 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 ao final do exercício.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima (relatora) que reduzia a multa isolada a 50%. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE E REDATOR-DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 30 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, NATANAEL MARTINS, HUGO CORREIA SOTERO, RENATA SUCUPIRA DUARTE, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ (Suplente Convocado) e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro NILTON PÊSS.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Recurso nº : 142203
Recorrente : COMIL CARROCERIAS E ÔNIBUS LTDA.

RELATÓRIO

O presente recurso esteve em julgamento nesta Câmara em 06.07.2005 que foi convertido em diligência. A seguir se relata a autuação, a impugnação e decisão de primeira instância, o recurso e o resultado da diligência.

I – DA AUTUAÇÃO

A ação fiscal se originou da verificação fiscal de procedimentos obrigatórios, que resultou na exigência do IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2001 e respectiva multa proporcional de 75%, por omissão de receitas, caracterizada pela não adição à Receita Bruta, do crédito presumido do IPI, solicitado e ressarcido ao contribuinte no período de janeiro a junho de 2001, sendo o valor de R\$ 657.287,59, relativo ao crédito presumido de 2000, cujo pedido foi formulado em março de 2001; o valor de R\$ 124.284,49 relativo ao primeiro trimestre de 2001 (total adicionado em março de 2001: R\$ 781.572,08) e de R\$ 100.410,54 relativo ao 2º trimestre de 2001. Totalizou o valor de omissão de R\$ 881.982,62.

Constatou o AFRF que esse valor não foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL e levou em conta que o crédito presumido é parte integrante da receita da pessoa jurídica e não está beneficiado pelas exclusões da base de cálculo do Lucro Real, estabelecidas no RIR/99.

Como enquadramento legal, foram citados o art. 24 da Lei nº 9.249/95 e artigos do RIR/99: 249, inciso II; 251 e § único; 278 a 280 e 288. Também consta do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Termo de Verificação Fiscal, o art. 247 do RIR/99 que dispõe sobre lucro real e os arts. 2º e 3º da Lei nº 9718/98 relacionados com o conceito de Receita Bruta da Pessoa Jurídica.

Observou o autuante que atualmente a empresa registra em sua contabilidade o lançamento do crédito presumido do IPI em conta redutora de custo (3.3.1.05.030), desta forma os lançamentos realizados não alteram as estimativas mensais do IRPJ e CSLL, calculada pela contribuinte, entretanto, esta conta somente recebeu os valores do crédito presumido a partir de julho de 2001.

Também foram aplicadas multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas, apuradas com base em balanços de suspensão e/ou redução, que foram excluídas pela TJ.

Houve ainda o lançamento de multa isolada sobre estimativas declaradas em DCTF, dos fatos geradores de junho e julho de 2001, por não terem sido recolhidas. A falta de pagamento das estimativas se originou da glosa do pedido de compensação do crédito presumido de que trata a Portaria nº 38/97, solicitado pela contribuinte no processo nº 13027.000114/2001-92, em que foi glosada parte do valor o que implicou na falta de compensação das mesmas. A Seção de arrecadação procedeu à cobrança, mas, a contribuinte não efetuou o recolhimento. Observa o autuante que em que pese o contribuinte ter apurado saldo a maior do IRPJ do que o devido, no ano-calendário de 2001, e portanto, esse tributo não seria mais exigível, houve a falta do recolhimento dos mesmos quando eram devidos. Os períodos de apuração são junho de 2001, no valor da multa de R\$ 8.790,45 e julho de 2001, no valor de R\$ 8.267,65. O enquadramento legal se deu nos arts. 222, 843, 957 e parágrafo único, inciso IV do RIR/99.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Neste processo não houve lançamento da multa isolada relativo à CSLL, mas, somente do IRPJ.

II – DA IMPUGNAÇÃO E DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A contribuinte apresentou impugnação em que apresentou várias arguições de nulidade, e entre outras razões de mérito afirmou que não houve omissão de receita.

A impugnação foi julgada procedente em parte. A decisão de primeira instância rejeitou as preliminares argüidas e excluiu a exigência da multa isolada quando lançada simultaneamente com a multa proporcional, sobre o mesmo crédito tributário. Manteve a multa isolada aplicada sobre a base de cálculo apurada em balanço de suspensão ou redução e declarada em DCTF, do IRPJ.

Também considerou o argumento da contribuinte de que o lançamento não levou em conta a existência de prejuízos fiscais a compensar e bases de cálculo negativas da CSLL em 2001 e discordou da contribuinte em relação à exigibilidade da CSLL.

Quanto à discussão sobre a omissão de receita, assim fundamentou a decisão:

- Somente a partir de julho do ano-calendário de 2001 a empresa registra em sua contabilidade o lançamento do crédito presumido do IPI em conta redutora de custo (conta “crédito presumido – IPI”), conforme informação constante no Termo de Verificação Fiscal;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

- O demonstrativo elaborado pela defesa às fls. 214, representa saldo credor do IPI (conta "IPI a compensar"), em 31.10.2003, que confere com saldo credor apurado no "Registro de Apuração do IPI", no valor de R\$ 689.069,49 e indica o saldo extra-contábil que pode ser transferido para o período seguinte. Considera que é evidente que o saldo representa a diferença entre débitos e créditos do período, mas que se deve observar que os créditos originam-se principalmente de compras para industrialização e também de outras entradas, conforme documentos de fls. 223/224 e não somente do discutido crédito presumido do IPI;

- Que efetivamente o saldo contábil da conta "IPI a compensar", fls. 222 não coincide com o saldo do livro fiscal, mas, esses ajustes não podem ser considerados nesta análise, porque a conta "(-) Crédito Presumido – IPI" somente foi contabilizada a partir do mês de julho de 2001 e os recebimentos dos valores a título de "Crédito Presumido de IPI" ocorreram no 1º e 2º trimestres de 2001, confirmando-se que os créditos recebidos a título de Crédito Presumido de IPI, antes do mês de julho não foram contabilizados, ocasionando, efetivamente, a falta de recolhimento de tributos, pois não foram computados na apuração do resultado final;

- Considera que o Crédito Presumido do IPI se identifica como uma forma de renúncia fiscal e se caracteriza, conforme Parecer Normativo CST nº 112/78, numa subvenção governamental de custeio e que segundo o art. 392 do RIR/99, as subvenções desse tipo, devem ser computadas na determinação do lucro real e que conforme inciso II do art. 392 as recuperações de custos, quando dedutíveis devem ser computadas na determinação do lucro operacional.

III – DO RECURSO VOLUNTÁRIO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo e consta às fls. 396, despacho da autoridade preparadora por meio do qual informa que foi formalizado o processo de arrolamento nº 13027.000245/2004-12.

Alega várias razões que entende ensejar nulidade do lançamento e da decisão recorrida e apresenta razões de mérito.

1. DAS NULIDADES

Argüi a falta de enquadramento legal, ausência de fato gerador da obrigação tributária, cerceamento do direito de defesa; a existência de auto de infração anterior (Dupla exigência do IRPJ e CSLL) – nulidade do lançamento e da decisão recorrida; a dupla exigência de multa e erros cometidos na apuração do crédito tributário reconhecidos na decisão de primeira instância.

1.1. Falta de enquadramento legal, ausência de fato gerador da obrigação tributária, cerceamento do direito de defesa.

Argüi a nulidade do lançamento por incorreta indicação do dispositivo legal infringido, cujo enquadramento não corresponderia à descrição da hipotética infração apontada, o que teria caracterizado cerceamento de direito de defesa.

1.2. Auto de infração anterior (Dupla exigência do IRPJ e CSLL) – nulidade do lançamento e da decisão recorrida.

Alega nulidade do lançamento por dupla exigência de IRPJ e CSLL sobre crédito presumido de IPI, cujo fato teria sido objeto de idêntica ação fiscal, pelo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

processo nº 11030.001948/2001-31, que se encontrava em fase de julgamento administrativo, o que seria vício insanável. Ressalta que a decisão recorrida não apresentou nenhuma menção a respeito dessa preliminar argüida, o que geraria nulidade da decisão por manifesto cerceamento do direito de defesa.

1.3 Dupla exigência de multa

Argumenta a nulidade do lançamento por dupla exigência de multa, por que estariam sendo exigidas a multa de ofício e a multa isolada sobre o mesmo crédito tributário.

Alega que a decisão recorrida admitiu que não é cabível a aplicação simultânea da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa acumulada sobre a mesma infração apurada em procedimento fiscal e que por essa razão, efetivamente ocorreu a anomalia argüida como preliminar, tendo sido exigidas as duas multas, e que tal erro configura elemento justificativo de nulidade.

Em relação à CSLL, afirma que na mesma data em que foi notificada desta autuação, também foi notificada de outro auto de infração, relativo à cobrança de multa isolada sobre a CSLL. E, que como neste auto de infração já constaria a multa equivalente a 75% da exigência tributária, a exigência da multa isolada, através de outro auto de infração sobre o mesmo crédito tributário configuraria bi-tributação.

1.4. Nulidade do feito fiscal por erros cometidos na apuração do crédito tributário

Considerou que pelo fato da decisão recorrida ter reconhecido erros na base de cálculo do valor apurado a título de IRPJ e CSLL, levando em conta as



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

compensações de prejuízos acumulados e da base de cálculo negativa da CSLL, de períodos de apuração anteriores, se imporia a nulidade do feito fiscal.

2. DO MÉRITO

2.1. Da não ocorrência da omissão de receita

Alega que em anos anteriores efetuou créditos de IPI decorrentes de suas compras de insumos, sendo que em diversas fiscalizações parte destes créditos foram glosados pela fiscalização. Apresenta demonstrativo com o nº do processo, período de apuração e valor glosado, em que constam períodos de apuração de junho/95 a junho/2001, cujo total glosado, apresenta o valor de 537.440,80.

Quando da apropriação dos créditos de IPI, a contribuinte efetuou lançamentos a débito de IPI a Recuperar e a crédito de custo, gerando, maiores resultados tributáveis nos respectivos meses de apuração. Quando das glosas efetuadas pela fiscalização deveria ter estornado o valor do IPI a recuperar e reduzido o seu resultado tributável, pelo aumento de custo em decorrência dos lançamentos dos valores de créditos do IPI não aceitos pelo fisco. Mas, que, na realidade, não efetuou os ajustes relativos aos valores glosados pela fiscalização, sendo que os mesmos permanecem contabilizados como "redução de custos" aumentando em consequência a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Apresenta demonstrativo do saldo contábil do IPI a recuperar, em 31.10.2003, em comparação ao saldo de IPI a recuperar do livro fiscal, na mesma data. O valor inicial da conta é de R\$ 1.637.889,70, diminui o valor das glosas não estornadas, acima mencionado, o saldo do 4º trimestre de 2000, do 1º trimestre de 2002, o ressarcimento do 3º trimestre de 2002, do crédito presumido do 2º e 3º



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

trimestres de 2003 e adiciona os valores do crédito presumido do IPI de 2000 e dos 1º e 2º trimestres de 2001. Todas essas operações chegam ao resultado de R\$ 689.069,49.

Conclui que os valores dos créditos presumidos de IPI que foram objeto de autuação estão compondo o saldo contábil da contribuinte, na conta de IPI a recuperar, o que evidenciaria a inconsistência do auto de infração e que pelo acórdão 201-74606, o procedimento adotado, não resultaria em prejuízo à Fazenda Nacional.

Acrescenta que também contabilizou em exercícios anteriores, a débito de IPI a recuperar e a crédito de custos, o valor total de R\$ 187.235,15, relativo a apropriação de créditos do IPI sobre as compras de acessórios e que jamais utilizou esse crédito, sendo que por solicitação da fiscalização, o mesmo foi estornado em 2003, conforme comunicação que anexa. Esse valor também teria configurado receita lançada a maior, sobre a qual recaiu a tributação do IRPJ e CSLL.

Em síntese, alega a recorrente que a fiscalização não analisou o saldo credor do IPI e pede diligência, para que se comprove que já havia oferecido à tributação o crédito presumido do IPI, de forma antecipada.

Afirma que não possui nenhum fundamento a alegação de que tais créditos podem se originar em compras para industrialização e também de outras entradas, e não somente do discutido crédito presumido de IPI, uma vez que créditos originados nessas operações não gerariam tal diferença uma vez que os mesmos são lançados, ao mesmo tempo, tanto na contabilidade quanto nos livros fiscais.

2.2. Da não exigibilidade da CSLL



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Argüi que toda e qualquer receita decorrente de exportação, está imune à incidência de contribuições sociais, porque a Emenda Constitucional nº 33/2001, não faria distinção da CSLL, levando ao entendimento de que vale para todas as contribuições.

Ressalta que embora o fisco entenda que a imunidade é relativa apenas à COFINS e PIS, há várias decisões judiciais garantindo o não pagamento da CSLL sobre as receitas de exportação.

Destaca que o benefício se materializa mediante o ressarcimento de custos, não se tratando, portanto, de ingresso de nova receita, e que não faz sentido a cobrança de tributos sobre o mesmo.

Cita o acórdão nº 202-14400, para evidenciar que é correta a contabilização do ressarcimento de PIS/COFINS na conta de "recuperação de despesas", como afirma ter procedido, o que não lhe retiraria o direito ao incentivo fiscal.

Afirma que a imunidade contida no art. 149 da Constituição Federal busca garantir a máxima efetividade de seu objetivo de desonerar as exportações da carga fiscal de qualquer contribuição social, para evitar a exportação de tributos, e que seria incoerente exigir a CSLL sobre um incentivo que foi criado com a finalidade de imunizar a operação de qualquer tipo de contribuição.

Reproduz artigo do tributarista Diogo Ferraz, intitulado "a imunidade das receitas de exportação, no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL", que em síntese aborda os seguintes aspectos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

• A EC de 12.12.2001, alterou o art. 149 da CF, que trata da instituição de contribuições sociais, entre outras, como competência da União. Seu parágrafo 2º dispõe que as mesmas não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, e que por essa razão ficou claro que as contribuições sociais, entre elas a CSLL não devem incidir sobre as receitas de exportação, com o objetivo de reduzir o "custo-Brasil". Que a Receita Federal tem firmado o entendimento, em recentes consultas de que essa imunidade não se aplica à CSLL, porque a EC 33/2001, somente impede que sejam instituídas contribuições sociais sobre receitas de exportação se essas forem o fato gerador de eventual contribuição social e que a CSLL é uma contribuição que incide sobre lucro e não sobre receitas de exportação e que ainda que para se apurar o lucro sejam computadas receitas de exportação, tal imunidade não é aplicável.

• Faz alusão aos métodos sistemáticos e teleológicos de interpretação da lei tributária, para dizer que se deve buscar a real intenção do legislador e afirma que se a intenção do legislador fosse essa teria expressado que "é vedado à União instituir contribuições sociais sobre as receitas de exportação". Mas, que é necessário se utilizar também do método histórico, que se traduz na intenção reguladora do legislador, e que no momento da edição da EC 33/2001, o constituinte derivado teve como objetivo dar mais um passo para incentivar exportações.

• Afirma que ainda que a CSLL tenha como base o lucro líquido, sua apuração depende do confronto entre receitas e despesas, e entre as receitas encontram-se as de exportação expressamente imunizadas pelo art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88.

Conclui a recorrente, que o incentivo fiscal relativo ao Crédito Presumido do IPI é estritamente decorrente de atividade de exportação e que a EC 33/2001 refere-se a receitas decorrentes de exportação, sendo infundada a exigência



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

da CSLL, até mesmo porque ele é um ressarcimento de despesas, devendo ser excluído do cômputo da receita bruta ou do lucro de empresas exportadoras.

Em síntese, em relação à CSLL, afirma que não é exigível por força da EC 33/2001 e pelo fato do crédito presumido do IPI ter como fundamento a desoneração dos custos dos produtos exportados.

2.3. Da multa

Quanto à multa, alega que é confiscatória e que deveria ser adequada aos parâmetros da Constituição Federal (art. 150, IV) na esteira dos julgados do STF, que a reduziu a 30%.

3. DO REQUERIMENTO

Requer que sejam acolhidas as preliminares argüidas, para julgar improcedente o feito fiscal, sem julgamento do mérito. Se o mérito for apreciado que seja julgado improcedente face à inoccorrência de infração à legislação. Se forem ultrapassadas as premissas anteriores que a multa seja adequada a 30% do valor do imposto e que seja determinada uma diligência nas contas da recorrente com a finalidade de comprovação de que não ocorreu omissão de receitas e que defira à recorrente, a qualquer tempo, a juntada de provas que julgue necessárias para o seu perfeito deslinde.

IV – CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA E
RETORNO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Foi convertido o julgamento em diligência para que fosse verificado se o valor glosado de R\$ 537.440,80 a que a recorrente se refere, onerou os custos, sem que tenham sido revertidos, ainda que não diretamente como receita. E também para que a autoridade fiscal se pronuncie em relação ao valor de R\$ 187.235,15.

1. RELATÓRIO DA DILIGÊNCIA

A autoridade que realizou a diligência intimou a contribuinte a apresentar o Livro de Apuração do IPI de 2000 a 2003, Livros Diário e Razão de 2003; o Diário e o Razão, onde conste o lançamento da reversão do crédito presumido de exercícios anteriores, no valor de R\$ 187.235,15 decorrente do saldo de glosa dos referidos créditos, efetuado pela empresa em 2003; os lançamentos que efetuou dos créditos presumidos de julho de 1995 a junho de 2001 quando de sua constituição e que a empresa alegou a exclusão dos custos, no valor de R\$ 537.440,80; identificar o lançamento do estorno no valor de R\$ 537.440,80, efetuado em outubro de 2003.

1.1. Relatório fiscal: Valor de R\$ 187.235,15

A empresa vinha solicitando crédito básico do IPI, sobre as compras efetuadas de peças e acessórios, que por muitos anos, não foram aceitos pela fiscalização como incentivo decorrente da produção de ônibus urbano, e desta forma os valores eram glosados a cada pedido.

A empresa usou várias formas de registrar em seu Livro de Apuração do IPI, os créditos glosados. Por vezes estornava o valor total solicitado, em outras, somente o valor do crédito reconhecido, o que ocasionou um saldo não real, ou seja, no LAIPI um valor e na contabilidade, outro valor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Foi solicitado que a empresa fizesse o acerto no LAIPI, em 22.11.2001, mas, somente veio a fazê-lo em 30.11.2003, fls. 221, quando de um novo pedido de ressarcimento, acertando o saldo do seu LAIPI com o contábil.

Esse valor decorre de créditos básicos que na época de aquisição das mercadorias diminuíram o custo contábil gerando maior lucro. Mas, como decorrem de vários créditos glosados é difícil a sua verificação se foram revertidos na contabilidade, pois o LAIPI tinha um saldo e o IPI a recuperar outro. A empresa também não poderia efetuar outro lançamento contábil para reverter esse valor. Se desta forma o fizesse estaria novamente criando uma diferença entre o saldo da contabilidade e do LAIPI. Por esse motivo não há lançamento de reversão na contabilidade da contribuinte.

Afirmou que esses valores nada afetam os créditos presumidos lançados como base de cálculo do IRPJ e da CSLL por referirem-se somente a um acerto de saldo entre o LAIPI e a contabilidade da contribuinte.

1.2. Relatório Fiscal: Valor de R\$ 537.440,80

Esse valor refere-se a glosas realizadas ao longo de diversos anos-calendário, inclusive com o valor de R\$ 187.235,15. O saldo das glosas apresentado pela contribuinte às fls. 213, não fecha com o saldo das fls. 221 (somando a coluna do estorno do valor glosado) pelas razões apontadas acima, ou seja, a empresa às vezes estornava o valor total solicitado, outras, somente o valor do crédito reconhecido, ocasionando saldo no LAIPI diferente do saldo na contabilidade.

Destaca que outro fato importante é que foram apresentados pela contribuinte (fls. 213) todos os processos com glosa, como se estes valores estivessem



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

inclusos na base de cálculo adicionada pela fiscalização no IRPJ e CSLL, de créditos oriundos do crédito presumido.

Assinala que há uma diferença básica entre o crédito básico e o crédito presumido; aquele se refere ao ressarcimento do IPI, decorrente de aquisição de matérias primas e outros insumos, enquanto que este é um crédito presumido sobre os custos incorridos na exportação de produtos para o exterior. São duas coisas diferentes. O primeiro nunca foi adicionado à receita para cálculo de qualquer tributo, mas o segundo é uma receita originária de cálculo presumido sobre os custos ocorridos em mercadorias exportadas.

Ressaltou a autoridade diligenciante que não se pode afirmar que o valor de R\$ 537.440,80, em que está embutido o valor de R\$ 187.235,15 (como se pode verificar pelo número do processo e valores), deveria ser estornado ou deixou de ser estornado pela empresa para elevar o custo; se assim fosse, a diferença do saldo do LAIPI e a sua contabilidade deveriam constar com este saldo, o que não é verdade, pois a diferença na data do estorno entre a contabilidade e o LAIPI é os R\$ 187.235,15 e o restante do valor alegado, R\$ 350.205,65, não mais faziam parte do saldo, tanto no LAIPI como na contabilidade.

Quanto à adição do custo, verificou o AFRF que a empresa, fls. 412, efetua o lançamento contábil do crédito presumido, como redutor de custo na conta 3.3.1.05.030 e desta forma diminui o valor do custo na data do lançamento.

1.3. Sobre os créditos lançados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Os valores lançados referem-se exclusivamente a valores decorrentes de crédito presumido do IPI e nada foi adicionado com ressarcimento de crédito básico decorrente de aquisição de insumos.

2. MANIFESTAÇÃO DA CONTRIBUINTE

2.1. Valor de R\$ 187.235,15

Afirma que concorda com a afirmação da autoridade fiscal de que o valor em análise diminuiu o custo contábil dos produtos vendidos gerando um lucro maior, o que por consequência redundou no recolhimento a maior de IRPJ e de CSLL. Diz que concorda com a assertiva fazendária de que não existe lançamento de reversão na contabilidade, mas faz os seguintes reparos:

À época da intimação para regularizar os valores constantes na contabilidade e no LAIPI, com a finalidade de ajustar o saldo contábil e fiscal, procedeu à conferência de todos os lançamentos efetuados por ocasião dos pedidos de ressarcimento e das compensações solicitadas durante vários pedidos, ocasião em que constatou que o valor do crédito presumido do IPI, apurado até junho de 2001, não havia sido contabilizado. Deveria ter sido realizado, com lançamento a débito da conta "IPI a compensar" e a crédito da conta "custos". Os procedimentos corretos começaram a ser realizados somente a partir de julho de 2001, porque antes disso, a contribuinte entendia que a melhor técnica contábil fosse considerar, dar a esses valores tratamento de recuperação de custos.

Nessa mesma oportunidade, constatou que de fato, não havia estornado os valores correspondentes às glosas de créditos de IPI levados a efeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

pela fiscalização em fiscalizações anteriores. Nesse sentido, os lançamentos corretos se dariam a débito da conta "custos" e a crédito da conta "IPI a compensar".

Diante desses fatos, e especialmente por constatar que a "conta de custos", não seria alterada pela realização correta dos lançamentos contábeis, a recorrente resolveu não efetua-los, porque a adoção dos procedimentos tidos por corretos não alterariam o resultado contábil do período assinalado.

Conclui que se de um lado não contabilizou as glosas dos créditos de IPI, de outro, não há que se negar que esta "omissão" acarretou, de forma inconteste, uma antecipação do IRPJ e da CSLL.

2.2. Valor de R\$ 537.440,80

Em primeiro lugar, a recorrente apresenta entendimento diferente quanto à diferença básica entre o crédito básico e o crédito presumido do IPI, porque ambas afetam o "custo" do produto vendido e, por conseguinte, influenciam diretamente na apuração do lucro tributável.

Em relação à afirmação do diligenciante, de que o crédito básico jamais foi adicionado à receita, para formar a base de cálculo de qualquer tributo, a recorrente registra que ao contrário do alegado, o aludido crédito fiscal demanda sempre que seja tratado como "despesa", e que nunca será tido como receita, porque o IPI, quando destacado no documento fiscal, é pago pelo adquirente, e, se eventualmente não foi aproveitado, gerará, um custo.

Também afirma que assim como foi dito em relação ao valor de R\$ 187.235,15, a técnica contábil por ela utilizada, ainda que não tenha sido a melhor, não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

provocou nenhum acréscimo nos fatos geradores de quaisquer tributos, mas, quando muito, representou pagamento antecipado dos valores devidos no período.

Na esteira desse raciocínio, o controvertido "estorno" dos valores na contabilidade da recorrente se deu, na realidade, sob a forma de mera "compensação", porque de fato, foi lançado a crédito da conta "ipi a recuperar", em 13.06.2001, 01.07.2001 e 16.08.2001, o valor total de R\$ 657.287,53, correspondente, pois, à compensação de tributos devidos, no mesmo período, com o "crédito presumido de IPI" e que naquelas datas, não foi debitado o valor do "crédito presumido do IPI a recuperar", o que provocou a diminuição, em igual escala, do saldo devedor da mesma conta-contábil.

Acrescenta que este saldo negativo não seria alterado, porque ainda que todos os acertos contábeis fossem feitos corretamente, mormente, em razão desta conta "ipi a recuperar" dever ser creditada, quando do estorno dos créditos glosados, e debitada, quando da contabilização do direito ao crédito presumido.

Conclui que à vista disso, a contrapartida dos valores assim lançados será suportada pela "conta custos", anulando-se desta forma, os valores eventualmente tributáveis.

Anexa cópia da ficha Razão dos lançamentos contábeis comentados.

Neles se observa às fls. 434/436, lançamento a crédito da "conta de IPI a compensar" em 13.06.2001, de compensações de COFINS e de PIS, no valor de R\$ 337.084,89, em 13.07.2001, no valor de R\$ 266.027,71, em 16.08.2001, compensações de IRPJ, CSLL e PIS de R\$ 54.175,39. O processo mencionado para



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

todas as compensações é o processo de ressarcimento de IPI nº 13027000114/01-92.
Totalizam o valor de R\$ 657.287,99.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of stylized, overlapping loops and strokes.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

VOTO VENCIDO

Conselheira - Albertina Silva Santos de Lima, Relatora:

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

1. DAS NULIDADES

1.1. Falta de enquadramento legal, ausência de fato gerador da obrigação tributária e cerceamento do direito de defesa.

Consta no auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal de 09.12.2003, que a contribuinte não ofereceu à tributação os valores que recebeu como incentivo do crédito presumido do IPI. Consideraram os AFRF que as exclusões autorizadas pelo Decreto nº 3.000/99 não contemplam as receitas originárias de incentivos fiscais, o que implica em omissão de receita, caracterizada pela não adição à Receita Bruta, do crédito presumido do IPI solicitado e ressarcido à contribuinte.

Os dispositivos legais e a razão do lançamento estão explicitados no auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal do qual faz parte. A contribuinte em sua impugnação e em seu recurso demonstrou saber muito bem do que trata a infração que lhe foi imputada e se defendeu de forma plena. Não houve cerceamento do direito de defesa. Portanto, não tem cabimento seu argumento de nulidade do lançamento. Também não foram violadas as disposições contidas no art. 142 do CTN e artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

**1.2. Auto de infração anterior (Dupla exigência do IRPJ e CSLL)
– nulidade do lançamento e da decisão recorrida.**

Quanto ao argumento de que houve dupla exigência, pois o mesmo fato teria sido objeto de idêntica ação fiscal, pelo processo 11030.001948/2001-31, conforme cópia da decisão da DRJ de fls. 260 a 264, juntada pela mesma, se confirma que o lançamento em discussão naquele processo refere-se à exigência da COFINS, referente ao fato gerador ocorrido em julho de 2001, por não ter sido incluído na sua base de cálculo, o valor recebido a título de ressarcimento de crédito presumido do IPI.

Neste processo se exige o IRPJ e a CSLL. Naquele processo exige-se a COFINS. Portanto; não se trata de dupla exigência. Destaca-se ainda que a exigência da COFINS, nesse processo se deu apenas em relação ao mês de julho de 2001, período diferente do que consta neste processo.

Por essa razão, entendo que não procede a alegação de nulidade por dupla exigência. Também não procede, o argumento de nulidade porque a DRJ não teria apreciado essa matéria, posto que, a mesma mencionou na decisão o fato do lançamento naquele processo referir-se a COFINS. Não houve, portanto, cerceamento do direito de defesa.

1.3. Nulidade por dupla exigência de multa e nulidade do feito fiscal por erros cometidos na apuração do crédito tributário admitidos na decisão de primeira instância.

Em relação à sua alegação de que na mesma data em que foi notificada desta autuação, também foi notificada de outro auto de infração, relativo à cobrança de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

multa isolada sobre a CSLL e que como neste auto de infração já consta a multa equivalente a 75% da exigência tributária, a exigência da multa isolada, através de outro auto de infração sobre o mesmo crédito tributário configuraria bi-tributação, constato que não se exige neste processo a multa isolada da CSLL, e se foi lançada em outro processo é nesse processo que a discussão deve ser travada.

Não há base legal para que esses argumentos da contribuinte motivem a decretação de nulidade do lançamento.

O Decreto nº 70.235/72 prevê a revisão pela administração dos atos de lançamento, visando a correta aplicação da legislação tributária, com amplo direito de defesa aos contribuintes. O fato de uma exigência ser julgada improcedente, por razões de mérito, não é motivo para que o respectivo lançamento seja considerado nulo, posto que não estão presentes os pressupostos legais previstos no art. 59 combinado com o art. 10 do Decreto mencionado.

2. DO MÉRITO

2.1 Da omissão de receita

A autoridade fiscal constatou que a contribuinte não adicionou à Receita Bruta, o crédito presumido do IPI, no valor de R\$ 881.982,61 solicitado e ressarcido, e em consequência não adicionou esse valor à base de cálculo do IRPJ e CSLL. Esse valor se compõe no valor de R\$ 657.287,59, referente ao ano-calendário de 2000, cujo pedido foi formulado em março de 2001, do valor de R\$ 124.284,49 relativo ao primeiro trimestre de 2001 e de R\$ 100.410,54 relativo ao segundo trimestre de 2001.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Alega a recorrente que quando da apropriação dos créditos de IPI de períodos anteriores efetuou lançamentos a débito da conta de IPI a recuperar e a crédito de custo, gerando maiores resultados tributáveis nos referidos períodos de apuração e quando das glosas efetuadas (R\$ 537.440,80, relativas aos períodos de apuração de junho de 1995 a junho de 2001), deveria ter estornado o valor do IPI a recuperar e reduzido seu resultado tributável, pelo aumento de custo e não o fez, e que esses valores permanecem contabilizados como redução de custos aumentando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com isso antecipou os recolhimentos de IRPJ e de CSLL, sendo que ao apurar novos créditos presumidos de IPI, efetuou a compensação direta dos valores, até o limite do saldo contábil correto.

Elaborou o demonstrativo de fls. 325, no qual entende demonstrar suas alegações. Nesse demonstrativo constam os valores glosados pela fiscalização de junho de 1995 a dezembro de 1999, que totalizam o valor de R\$ 443.203,19 e de janeiro de 2000 a junho de 2001, de R\$ 94.237,61, o que totaliza o valor de R\$ 537.440,80.

Pelo demonstrativo de fls. 326, a contribuinte parte do saldo contábil em 31.10.2003, no valor de R\$ 1.637.889,70, deduz o valor de R\$ 537.440,80 acima mencionado, o ressarcimento do 3º trimestre de 2003 e o crédito presumido do 2º e 3º trimestres de 2003, soma o valor compensado do IPI do ano-calendário de 2000 e do 1º e 2º trimestres de 2001, deduz ajustes no valor de R\$ 62,59 e obtém o saldo do livro fiscal em 31.10.2003 no valor de R\$ 689.069,49.

Também alega que contabilizou em exercícios anteriores, a débito de IPI a recuperar e a crédito de custos, o valor total de R\$ 187.235,15, relativo, a apropriação de créditos do IPI sobre as compras de acessórios e que jamais utilizou esse crédito, sendo que por solicitação da fiscalização, o mesmo valor foi estornado em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

2003. Esse valor também teria configurado receita lançada a maior, sobre a qual recaiu a tributação do IRPJ e da CSLL.

Foi convertido o julgamento em diligência para que fosse verificado se o valor glosado de R\$ 537.440,80, a que a recorrente se refere, onerou os custos, sem que tenham sido revertidos, ainda que não diretamente como receita e também para que a autoridade fiscal se manifestasse em relação ao valor de R\$ 187.235,15 e que o resultado da diligência fosse dado à contribuinte para que se manifestasse se entendesse necessário.

Manifestou-se a autoridade diligenciante e a recorrente, conforme exposto no relatório.

Inicialmente, cabe registrar que conforme apurado pela fiscalização, no relatório da diligência, o valor de R\$ 187.235,15 está incluso no valor de R\$ 537.440,80, e sendo o valor da omissão de receita apurada no auto de infração, no valor de R\$ 881.982,62, mesmo que se aceitasse os argumentos da interessada, ainda restaria a omissão da diferença.

A lei nº 9363/96, foi editada com o objetivo de incentivar a atividade de exportação, pela redução da carga tributária. De acordo com seu art. 1º, a empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais fará jus a crédito presumido do IPI, como ressarcimento das contribuições do PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias primas, produtos intermediários, e material de embalagem, para utilização no processo produtivo. Segundo o art. 4º desse diploma legal, quando comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido por compensação com o IPI, pelo produtor exportador,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

nas operações de venda no mercado interno, se faz o ressarcimento em moeda corrente.

Quando se dá o pleito do benefício fiscal é porque o custo dos insumos está onerado por aquelas exações. E qual seria o tratamento contábil e fiscal que deve ser dispensado às recuperações de tributos, ressarcidos em função de benefícios fiscais?

Inicialmente, reproduzo ementa relativa ao acórdão nº 107-06276, desta Câmara, que teve como relator o nobre Conselheiro Luiz Martins Valero, que trata da recuperação de custos.

IRPJ – RECUPERAÇÃO DE CUSTOS – CRÉDITO PRESUMIDO
PIS/COFINS – Se a empresa pleiteou o benefício fiscal é porque não há dúvidas de que o custo dos insumos está onerado por aquelas exações. Se parte ou todo esse custo (PIS/COFINS) foi recuperado, via crédito presumido do IPI, deve-se providenciar o estorno dos seus efeitos no lucro e, por consequência, no resultado tributável pelo imposto de renda. O estorno dá-se pela contabilização da “receita” Por tratar-se de crédito junto ao poder público, a “receita” poderá ser reconhecida no momento da compensação ou do ressarcimento em espécie.

A conclusão que se extrai dessa ementa é que uma vez recuperados os custos via crédito presumido do IPI, deve-se providenciar o estorno dos seus efeitos no lucro, pela contabilização “dessa receita” (valor desse crédito recebido ou compensado), o que influi no resultado tributável.

A partir dos fatos geradores ocorridos em julho de 2001, a contribuinte passou a registrar em sua contabilidade o lançamento do crédito presumido do IPI em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

conta redutora de custo (3.3.1.05.030), conta que tem como denominação "crédito presumido – IPI", conforme informação constante no Termo de Verificação Fiscal.

Sobre a possibilidade de contabilizar o crédito recebido em conta redutora de custos, reproduzo a ementa relativa ao acórdão nº 101-94342:

IRPJ – CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI – REGISTRO CONTÁBIL – APURAÇÃO DO LUCRO REAL – O registro na escrituração mercantil do crédito presumido do IPI tem como fundamento a desoneração do custo dos produtos vendidos, classificando-se como recuperação de custos ou ainda em receita operacional, porém, inadmissível a sua exclusão na apuração do lucro real.

Ou seja, contabilizando-se o crédito reconhecido, seja como receita, seja como conta redutora de custos, o que deve se levar em conta é que referido crédito deve ser computado na determinação do lucro operacional.

De todo o exposto, verifica-se que a contribuinte pretende justificar a não contabilização do reconhecimento do crédito, seja como receita, seja como conta redutora de custos, com o argumento de que quando das glosas efetuadas pela fiscalização de períodos anteriores, deveria ter estornado o valor do IPI a recuperar e reduzido seu resultado tributável, mas, que não efetuou esses ajustes relativos aos valores glosados pela fiscalização e que os mesmos permanecem contabilizados como "redução de custos" aumentando em consequência a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Entretanto, levando em conta o resultado da diligência, concluo que a contribuinte efetivamente não efetuou a contabilização da receita apurada no auto de infração e nem tampouco contabilizou esse valor como conta redutora de custo, procedimento que segundo o AFRF passou a adotar a partir dos fatos geradores



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

ocorridos a partir de julho de 2001, e se supostamente apurou e recolheu tributo a maior em períodos anteriores, não é este o foro adequado para fazer a compensação.

Do exposto, não há como acolher a pretensão da recorrente.

2.2. Da cobrança da CSLL

A contribuinte faz longa explanação sobre ser indevida a cobrança da CSLL. Argumenta que o incentivo fiscal relativo ao Crédito Presumido do IPI é estritamente decorrente de atividade de exportação e que a EC 33/2001 refere-se a receitas decorrentes de exportação, sendo infundada a exigência da CSLL.

Conforme já abordado neste voto quando se tratou de nulidades, o parágrafo 2º do art. 149 da Constituição Federal, incluído pela EC 33/2001, prevê que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas de exportação. Entendo que se fosse a intenção do legislador estender esse benefício fiscal à apuração da CSLL, teria redigido o artigo de outra forma, uma vez que a essa contribuição é apurada com base no lucro líquido do exercício ajustado, sendo a receita apenas um de seus componentes.

As exclusões do lucro líquido para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL são admitidas tão somente quando expressamente previstas na legislação, nos termos do art. 111 do CTN. Inexistindo a previsão legal, não pode prosperar a pretensão da recorrente.

2.3. Da aplicação da multa de ofício e sua redução a 30%.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Alega que a multa deve ser adequada aos parâmetros da Constituição Federal (art. 150, IV) e na esteira dos julgados do STF, que a reduziu a 30%.

Quanto ao pedido de redução da multa para 30%, registra-se que o percentual de 75% está previsto no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, por falta de recolhimento do tributo e declaração inexata. Não há base legal para que este Colegiado reduza o percentual da multa a 30%.

Quanto ao princípio do não confisco, entendo que o disposto no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal diz respeito a utilizar tributo, com efeito, de confisco. Dirige-se, portanto, ao legislador e não ao aplicador da lei.

Ademais não compete aos órgãos julgadores da administração tributária decidir sobre arguições de inconstitucionalidade das leis, por se tratar de matéria de competência privativa do Poder Judiciário, nos termos do artigo 97 e 102 da Constituição Federal. A aplicação da lei será afastada pela autoridade julgadora somente na hipótese de sua declaração de inconstitucionalidade, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.

2.4. Da aplicação da multa isolada relativa à falta de recolhimento das estimativas declaradas em DCTF, dos fatos geradores de junho e julho de 2001.

A falta de pagamento das estimativas se originou da glosa do pedido de compensação do crédito presumido de que trata a Portaria nº 38/97, solicitado pela contribuinte no processo nº 13027.000114/2001-92, em que foi glosada uma parte do valor, o que implicou na falta de compensação das mesmas. **Observa o autuante que em que pese o contribuinte ter apurado saldo a maior do IRPJ do que o devido,**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

no ano-calendário de 2001 e, portanto, esse tributo não seria mais exigível, houve a falta do recolhimento dos mesmos quando eram devidos. Os períodos de apuração são junho de 2001, no valor da multa de R\$ 8.790,45 e julho de 2001, no valor de R\$ 8.267,65. O enquadramento legal se deu nos artigos. 222, 843, 957 e parágrafo único, inciso IV do RIR/99. Portanto, não se trata de multa isolada lançada concomitantemente com multa de ofício.

Entendo que a exigência da multa deve ser mantida. Para fundamentar esse entendimento, inicialmente, transcrevo o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que trata da penalidade aplicada na situação de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, entre outras situações:

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:

(...)

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 prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

(...)

O art. 2º mencionado trata do pagamento do IRPJ da pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (acima transcrito), ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, prevê, a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente.

Esse entendimento está centrado na interpretação de que constatado o não recolhimento das estimativas, a multa isolada é devida até mesmo nas situações em que o contribuinte apresenta prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente (desde que não tenha apurado os balancetes de suspensão ou redução do tributo demonstrando o prejuízo fiscal ou redução do tributo). Por essa interpretação não importa que o lançamento tenha sido realizado durante o ano-calendário ou após seu encerramento.

Também deve ser ressaltado, que no lucro real, o regime de estimativas é uma faculdade. Tendo feito a opção, por esse regime, o contribuinte deve se submeter a suas regras.

Entretanto, há um ponto a ser observado, que trata da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, dada pelo art. 18 da MP 303 de 29.06.2006, que seguir transcrevo:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

I - de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

..."

Pelo princípio da retroatividade benigna, entendo que o percentual da multa isolada, aplicado deve ser reduzido de 75% para 50%.

3. TRIBUTAÇÃO DECORRENTE (CSLL)

Aplica-se à CSLL, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão de sua íntima relação de causa e efeito. Observa-se que a matéria diferenciada foi tratada em item próprio.

4. CONCLUSÃO

Do exposto, oriento meu voto, para rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito reduzir a multa isolada de 75% para 50%.

Sala das Sessões – DF, em 26 de julho de 2006.

ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

VOTO VENCEDOR

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

Observe-se, preliminarmente, que minha divergência com ilustre relatora restringe-se à aplicação da multa isolada sobre a base estimada nos meses de junho e julho de 2001, acompanhando as razões de decidir com relação aos outros itens do bem fundamentado voto. Conforme relatado, o lançamento da multa isolada decorre do não pagamento de estimativas nos meses referidos em razão da glosa da compensação efetuada pelo contribuinte, mas o saldo de estimativas pagas no ano é superior ao imposto devido apurado no encerramento do exercício e, portanto, esse tributo não seria mais exigível.

Essa matéria 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 ou prejuízo fiscal.

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

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:

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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória 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:

“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

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

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.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

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

Na presença de prejuízo ou 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:

- 1- 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.
- 2- a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

- 3- 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;
- 4- a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;
- 5- 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;
- 6- não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;
- 7- 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.
- 8- após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;
- 9- 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."

Considerando que, no caso sob análise, o ano-calendário de 2001 a recorrente encerrou o período com imposto devido inferior ao montante recolhido de estimativas, decido pela improcedência da exigência fiscal.

Isso posto, dou provimento ao recurso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 11030.002299/2003-57
Acórdão nº : 107-08653

Sala das Sessões - DF, em 26 de julho de 2006.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'M. V. Neder'.

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA