



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 13864.000278/2006-62
Recurso nº 158.045 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 101-96.979
Sessão de 16 de outubro de 2008
Recorrente AMPLIMATIC S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Recorrida 4ª TURMA – DRJ – CAMPINAS - SP

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO – LANÇAMENTO DE OFÍCIO – NULIDADE – Inexistindo qualquer falha, irregularidade ou vício formal ou material no auto de infração, em cuja lavratura foram observados todas as determinações do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA – Improcede a alegação de cerceamento do direito de defesa quando o procedimento fiscal fundamentou-se em levantamentos realizados junto aos clientes da fiscalizada e, ainda, tendo o fisco juntado aos autos os elementos de prova, além da realização das diligências e intimações necessárias para o deslinde da questão.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – IRPJ – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA – Consoante jurisprudência firmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após o advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas é lançado na modalidade de lançamento por homologação e a decadência do direito de constituir crédito tributário rege-se pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional.

CSLL – PIS – COFINS – DECADÊNCIA– Por se tratar de tributos cuja modalidade de lançamento é por homologação, expirado cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITA – SUPRIMENTOS DE CAIXA NÃO COMPROVADOS – Os suprimentos de numerário atribuídos a sócios da pessoa jurídica, cujos requisitos cumulativos e indissociáveis de efetividade de entrega e origem dos recursos não forem devidamente comprovados, com documentação hábil e idônea, coincidente em datas e valores, devem ser tributados como receitas omitidas pela empresa.

OMISSÃO DE RECEITA – RECEITA DE EXPORTAÇÃO –
Não comprovada a origem de valores identificados como receita de exportação, mantidos em conta de reserva para aumento de capital, impõe-se a tributação, a título de omissão de receita.

OMISSÃO DE RECEITA – FALTA DE REGISTRO DE COMPRAS – Devidamente comprovada pela fiscalização a omissão do registro de compras, bem como o respectivo pagamento das mesmas no próprio ano-calendário, deve ser mantido o lançamento de ofício constituído a título de omissão de receitas.

JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS – PREJUÍZO FISCAL – Após o encerramento do ano calendário, a base de cálculo para efeitos de aplicação da multa isolada tem como limite o saldo do tributo a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, portanto, a sua imposição na inexistência de base tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, ACOLHER a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL em relação dos três primeiros trimestres de 2001 e das contribuições para o PIS e COFINS nos meses de janeiro a novembro de 2001 e, quanto ao mérito, DAR provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada sobre a base de cálculo estimada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA

Presidente

Relator José Ricardo da Silva

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Caio Marcos Cândido, João Carlos de Lima Junior, José Sérgio Gomes (suplente convocado), José Ricardo da Silva (relator), Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente) e Antônio Praga (presidente da turma).

Relatório

AMPLIMATIC S/A – INDÚSTRIA E COMÉRCIO, já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 1923/2009), contra o Acórdão nº 16.317, de 16/02/2007 (fls. 1875/1913), proferido pela colenda 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Campinas - SP, que julgou parcialmente procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 1640; CSLL, fls. 1654; COFINS, fls. 1663; e PIS, fls. 1675.

A exigência fiscal foi constituída em decorrência da constatação de omissão de receitas, cuja acusação fiscal possui a seguinte descrição:

01 – OMISSÃO DE RECEITAS

RECEITAS NÃO CONTABILIZADAS

Omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização de receitas de exportação apurada conforme TVF (fls. 1635/1639) e planilha de cálculo às fls. 1626.

Enquadramento legal: Art. 24 da Lei nº 9.249/95, arts. 249, inciso II, 251, 278, 279, 280, 283 e 288 do RIR/99

02 – OMISSÃO DE RECEITAS

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO NÃO COMPROVADA A ORIGEM E/OU EFETIVIDADE DA ENTREGA

Omissão de receita caracterizada pela não comprovação da origem e/ou da efetividade da entrega do numerário, conforme TVF.

Enquadramento legal: Art. 24 da Lei nº 9.249/95, arts. 249, inciso II, 251, 279, 282, e 288 do RIR/99.

03 – OMISSÃO DE RECEITAS

MERCADORIAS, MATÉRIAS-PRIMAS E OUTROS INSUMOS NÃO CONTABILIZADOS

Omissão de receita operacional caracterizada pela não contabilização de custos, conforme TVF.

Enquadramento legal: Art. 24 da Lei nº 9.249/95; art. 41 da Lei nº 9.430/96; arts. 249, inciso II, 279, 286, 288 e 290 do RIR/99.

04 – MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E DA CSLL SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA, E OU/BALANÇOS DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO.

Falta de pagamento do IRPJ e CSLL incidentes sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Enquadramento legal: Arts. 222 e 843 do RIR/99.

Irresignada com o lançamento fiscal, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação (fls. 1691/1713).

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção parcial da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

IRPJ

Exercícios: 2002 e 2003

PROVAS.

A impugnação deve conter os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, bem como os pontos de discordância e das razões e provas que possui a contribuinte. Somente se admite a dilação do prazo para formação de prova documental quando preenchido um dos requisitos do art. 16, § 4º, do Decreto n. 70.235/72, o que não se logrou demonstrar nestes autos.

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Presentes nos autos a descrição dos fatos, termos e documentos suficientes para caracterizar todos os elementos do fato jurídico tributário, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

REGISTROS CONTÁBEIS

Devem ser amparadas por documentos hábeis, quais seja, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos.

PRESUNÇÕES.

Na apuração da omissão de receita, o Fisco não sofre qualquer restrição e, assim, quando sua prova não estiver estabelecida na legislação fiscal, pode realiza-la através de todos os meios admitidos em Direito, inclusive com base em presunção simples, desde que firmada com indícios veementes.

OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

 4

É na fase do processo legislativo que se deve guardar obediência ao princípio de capacidade contributiva e à existência de acréscimo patrimonial, mediante identificação da classe de contribuintes, da matéria tributável, da determinação da base de cálculo e da alíquota incidente, para fins de tributação do imposto de renda.

OMISSÃO DE RECEITA.

RECEITA DE EXPORTAÇÃO

Não comprovada a origem de valores identificados como receita de exportação, mantidos em conta de reserva para aumento de capital, impõe-se a tributação, a título de omissão de receita.

SUPRIMENTO DE NUMERÁRIO.

Os aportes de capital efetuados pelos sócios devem ser demonstrados através de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores, com a finalidade de comprovar a origem externa de recursos e a transferência dos mesmos para a empresa, sob pena de caracterizar omissão de receita, nos termos da legislação vigente.

OMISSÃO DE COMPRAS

Comprovado pelo Fisco, mediante documentos fiscais emitidos pelos fornecedores da empresa, que a contribuinte omitiu o registro de compras, resta caracterizada a omissão de receita, por expressa previsão legal.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento da estimativa devida em razão da apuração de omissão de receita enseja a aplicação da multa isolada.

Com fulcro no princípio da retroatividade benigna, retifica-se a exigência para ajusta-la ao percentual de 50%.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

Lavrado o auto principal, devem também ser lavrados autos reflexos.

IRPJ. DECADÊNCIA.

Na ausência de pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial de 5 anos se desloca para a regra prevista no art. 173, I do CTN. Observada a apuração trimestral no ano-calendário de 2001 e a autonomia dos períodos de apuração, não se vislumbra a decadência do lançamento científico em 18/12/2006.

CSLL. PIS. COFINS. DECADÊNCIA.

As contribuições em comento, ao se enquadrarem no conceito de contribuições da seguridade social, obedecem a contagem do prazo decadencial de 10 anos, prevista no art. 45 da Lei 8.212/91.

SELIC. INCONSTITUCIONALIDADE.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão de primeira instância em 02/03/2007 (fls. 1919) e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 03/04/2007 (fls. 1923), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que houve cerceamento do direito de defesa em razão da falta de fornecimento de cópias de todos os elementos de prova que deram esteio à exigência;
- b) que são imprestáveis os documentos obtidos junto aos fornecedores, tendo em vista que não constam a identificação e assinatura dos autores, portanto, de origem duvidosa, os quais deram origem à presunção errônea de omissão de compras;
- c) que ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2001;
- d) que os registros contábeis relativos aos pagamentos de mercadorias importadas pela holding House Participações, consistiu em lançamentos a débitos da conta de Estoques e a crédito na conta de Reserva para Aumento de Capital. Embora tenha efetuado lançamentos contábeis debitando Estoques, com contrapartida a crédito de Reserva para Aumento de Capital, na realidade, não foi efetivado o aumento de capital;
- e) que, para que o aumento de capital fosse factível, além da disponibilidade financeira, seria necessário que se procedesse a alteração do contrato social junto à Junta Comercial, o que não ocorreu;
- f) que não ocorreu a hipótese de incidência do fato tributável, tendo a autuação sido baseada em mera presunção, pois não ocorreu o fato gerador da obrigação tributária;
- g) que, em relação às receitas de exportação, elas foram realizadas, basta verificar no sistema Siscomex. A forma como foi feita a operação contábil é que gerou dúvidas, onde houve participação da holding House Participações nos pagamentos/recebimentos, utilizando-se a conta Reserva para Aumento de Capital para essa finalidade;
- h) que é pacífico o entendimento de que depósitos bancários não são fatos geradores de imposto por não caracterizar disponibilidade econômica de renda;

- i) que é ilegal a cobrança dos juros moratórios com base na taxa Selic;
- j) que a multa isolada é absurda e tem carácter de confisco.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

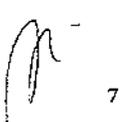
Inicialmente, cabe esclarecer que não se vislumbra nos autos qualquer irregularidade como pretende a recorrente. Trata-se de lançamento de ofício realizado por autoridade fiscal competente para tanto, cujo procedimento decorre do exame da escrituração comercial da empresa e dos documentos que fundamentam os registros nela efetuados.

Outrossim, inexistente qualquer vício ou arbitrariedade a provocar a nulidade do feito, pois a fiscalização ofereceu à contribuinte a oportunidade de prestar todos os esclarecimentos cabíveis para o caso, antes da confecção do auto de infração, conforme intimações levadas a efeito para a apresentação dos documentos indispensáveis à comprovação das operações realizadas pela interessada.

No Auto de Infração consta a descrição da irregularidade de forma clara e objetiva, com o devido enquadramento legal da infração fiscal. Ou seja, foram atendidas as disposições do Decreto n.º 70.235/72, visto que todos os termos estão assinados e formalizados por escrito, com identificação da repartição fiscal jurisdicionante e também da autoridade autuante, além de devidamente cientificados à contribuinte, demonstrando a ciência do procedimento e da matéria sob fiscalização. Conclui-se, portanto, que estão presentes no auto de infração de fl. 16 todos os elementos elencados no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72.

Por outro lado, o caso sob exame não trata de documentos imprestáveis como menciona a contribuinte, mas de documentos fornecidos pelas empresas com as quais a recorrente realizou transações comerciais.

Com efeito, a autoridade autuante juntou aos autos os documentos de fls. 113/1614 (volumes I a VIII), cópias da DIPJ, Razão Analítico, extratos bancários da empresa House, bem como da autuada, dos Comprovantes de Importação e respectivas Notas Fiscais de Entrada e Notas de Despesas, dos Contratos de Câmbio e das Notas Fiscais de Venda, emitidas por: Agie Charmilles, Sandretto do Brasil Ltda, Companhia Brasileira de Alumínio, Toolyng Ind. e Com. Ltda, Atlas Componentes Eletrônicos Ltda, Componel Ind. e Com. Ltda, Macroplast Ind. e Com. de Plásticos Ltda e Arrow Brasil S/A.



Assim, após o exame da documentação acima e do confronto com os registros contábeis da contribuinte, a fiscalização intimou a mesma para que apresentasse os esclarecimentos necessários em relação às divergências apuradas, juntamente com cópia de planilhas.

Como visto, constam dos autos, todos os documentos, demonstrativos e elementos necessários para definir as infrações imputadas e permitir a defesa por parte da contribuinte, tudo de acordo com as normas de regência da matéria.

Resta ainda destacar que a lavratura do auto de infração não está inserida entre os atos discricionários da autoridade fiscal, por se tratar de ato plenamente vinculado. Identificados os fatos que caracterizaram a infração à legislação tributária, a autoridade fiscal tem o dever de formalizar o lançamento, dentro dos estritos limites fixados pela legislação tributária.

Diante disso, conclui-se que inexistente qualquer vício ou mesmo irregularidade formal ou material no lançamento objurgado, pois a infração se encontra perfeitamente formalizada dentro dos preceitos legais, tendo sido garantido à recorrente o pleno exercício do direito de defesa em todos os momentos processuais.

Quanto às provas das alegações fiscais, foram juntadas, às fls. 113/1614 (vol. I a VIII), cópias da DIPI, da Ficha Cadastral da autuada na Junta Comercial, do Razão Analítico, dos extratos bancários da House e da Amplimatic, dos Comprovantes de Importação e respectivas Notas Fiscais de Entrada e Notas de Despesas, dos Contratos de Câmbio e das Notas Fiscais de Venda, emitidas por: Agie Charmilles, Sandretto do Brasil Ltda, Companhia Brasileira de Alumínio, Toolyng Ind. e Com. Ltda, Atlas Componentes Eletrônicos Ltda, Componel Ind. e Com. Ltda, Macroplast Ind. e Com. de Plásticos Ltda e Arrow Brasil S/A.

Após o confronto da documentação acima com os registros contábeis e fiscais da pessoa jurídica, a fiscalização elaborou intimação para apresentação dos devidos esclarecimentos, quanto às divergências apuradas, juntamente com cópia de planilhas. Assim, os elementos coletados e juntados ao processo são suficientes para definir as infrações imputadas e permitir a defesa por parte da contribuinte.

Rejeito, portanto, as preliminares de nulidade.

DECADÊNCIA

A recorrente suscita a preliminar de decadência do direito de a Fazenda constituir o crédito tributário de IRPJ em relação ao ano-calendário de 2001, tendo em vista que tomou ciência do auto de infração em 18/12/2006, sendo que os fatos geradores da exigência fiscal ocorrem nos quatro trimestres do ano-calendário de 2001.

Nesse sentido, é de se acolher a preliminar em relação aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2001 (31/03/2001, 30/06/2001 e 30/09/2001), pois a interessada somente tomou ciência após transcorrido o prazo de cinco anos.

Com o advento do Decreto-lei nº 1.967/82, o lançamento do IRPJ, no regime do lucro real, afeiçãoou-se à modalidade por homologação, como definida no art. 150 do Código

Tributário Nacional, cuja essência consiste no dever de o contribuinte efetuar o pagamento do imposto no vencimento estipulado por lei, independentemente do exame prévio da autoridade administrativa.

Com respeito ao prazo de decadência do direito ao lançamento de ofício nos tributos de lançamento por homologação, o ilustre tributarista Alberto Xavier, leciona em sua obra "Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário" (Forense, 1997, 2ª ed., p. 92-3), que as normas dos arts. 150, § 4º, e 173, do CTN, não são de aplicação cumulativa ou concorrente. São, isto sim, reciprocamente excludentes, pois o art. 150, § 4º, aplica-se exclusivamente aos tributos "cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem o seu prévio exame pela autoridade administrativa". Aduz, ainda, que o art. 173 aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

No âmbito deste Primeiro Conselho de Contribuintes, as divergências se manifestavam quer quanto à caracterização da natureza do lançamento, quer quanto à fixação do *dies a quo* para a contagem do prazo de decadência.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, dirimindo as divergências, já em 1999, uniformizou a jurisprudência no sentido de que, antes do advento da Lei nº 8.383/91, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica era tributo sujeito a lançamento por declaração, passando a ser por homologação a partir desse diploma legal.

Uma vez aceito tratar-se de lançamento por homologação, resta fixar *dies a quo* para contagem do prazo de decadência.

O lançamento por homologação é o lançamento tipo de todos aquele tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de quando ocorrido o fato gerador identificar a matéria tributável, apurar o imposto devido e efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade, como explicitado no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

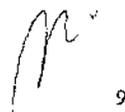
A natureza do lançamento não se altera se, ao praticar essa atividade, o sujeito passivo não apura o imposto a pagar (por exemplo, se houver prejuízo, no caso de IRPJ, ou, na hipótese de Imposto de Importação, se for o caso de alíquota reduzida a zero).

O que se define se o lançamento é por declaração ou por homologação é a legislação do tributo e não a circunstância de ter ou não havido pagamento.

A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já firmou jurisprudência no sentido de que nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia após a ocorrência do fato gerador.

Entre outros precedentes, transcrevo a ementa do Acórdão nº 101-93.783, de 21 de março de 2002, com a seguinte redação:

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA. A Câmara Superior de Recursos Fiscais uniformizou jurisprudência no sentido de que, a partir da Lei nº 8.383/91, o IRPJ sujeita-se a lançamento por homologação. Assim, sendo, o prazo para efeito da decadência é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Recurso provido.



Diante disso, entendo que deve ser acolhida a preliminar de decadência do IRPJ em relação aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2001.

DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES CSLL – PIS – COFINS

Em relação aos lançamentos decorrentes a título de CSLL, PIS e COFINS, para evitar conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes tributantes, e garantir um mínimo de segurança jurídica, a Constituição Federal no seu art. 146, dispôs:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – (...);

II – (...);

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) (...);

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...).

É sabido que as contribuições sociais são tributos, devendo, por isso mesmo, obedecer às normas gerais em matéria de legislação tributária.

De fato, as contribuições sociais, espécies tributárias, por constituírem receitas derivadas, compulsórias e consubstanciarem princípios peculiares ao regime jurídico dos tributos, sujeitam-se às normas gerais estabelecidas por lei complementar, razão pela qual, por força da remissão do art. 149 da Carta Magna, estão adstritas ao Código Tributário Nacional, não podendo, portanto, lei ordinária fixar prazo decadencial diferente dos estabelecidos nos arts. 150, § 4º. e 173 do CTN.

Por outro lado, a Lei nº 5.172/66 (CTN), com status de lei complementar, recepcionada que foi pela Constituição Federal/88 como norma geral de direito tributário, dispõem nos seus arts. 150, § 4º. e 173, *verbis*:

Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1o. (...).

§ 4o. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem



que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 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.

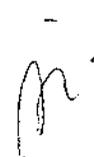
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Assim, bem, tendo a Constituição Federal estabelecido que cabe à lei complementar a função de determinar os prazos de decadência e prescrição, e o Código Tributário Nacional, com status de lei complementar, estipulado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para a constituição do crédito tributário, a contar da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º), ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I), e por outro lado, tendo o art. 45, da Lei nº 8.212/91, estipulado o prazo decadencial de 10 (dez) anos para a Seguridade Social constituir seus créditos, a questão que se coloca é qual a norma que deve ser aplicada ao presente caso.

Entendo que deve-se apontar o Código Tributário Nacional, pois está em consonância com a Lei Maior; além disso, porque hierarquicamente superior a Lei nº 8.212/91 e, finalizando, falta a referida lei ordinária competência para tratar da matéria relativo a decadência e prescrição.

Sirvo-me dos ensinamentos proferidos pelo ilustre Conselheiro Valmir Sandri no Acórdão nº 101-94.602, de 17 de junho de 2004, onde destaca que *“Deve ficar bem claro que não se trata aqui de análise da constitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91, matéria esta de reservada absoluta do Supremo Tribunal Federal, mas sim da aplicação de dispositivo do Código Tributário Nacional que se sobrepõe a qualquer outra prevista em lei ordinária, principalmente a que trata das hipóteses de prescrição e decadência, por ser de reserva absoluta de Lei Complementar (CF, art. 146, inciso III, alínea b), independentemente tenha a referida lei sido expungida ou não do nosso ordenamento jurídico, porquanto inadmissível aplicá-la em detrimento de normas superiores plenamente em vigor.”*

Neste sentido, a jurisprudência do Poder Judiciário vem declarando a inconstitucionalidade do “caput” do art. 45, da Lei 8.212/91, por invadir área reservada à lei complementar, conforme se pode verificar da Arguição de Inconstitucionalidade n. 63.912, incidente no AI n. 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa restou assim vazada:

 11

Arguição de Inconstitucionalidade. Caput do art. 45 da Lei n. 8.212/91.

É inconstitucional o caput do artigo 45 da Lei n. 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal.

Portanto, delimitada a questão acima, a matéria que se coloca a análise diz respeito ao termo inicial da contagem do prazo decadencial do direito do Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento.

A partir de janeiro de 1992, por força do art. 38 c/c o art. 44 da Lei nº 8.383/91, a Contribuição Social sobre o Lucro, a exemplo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, passou a ser tributo sujeito ao lançamento pela modalidade homologação, em que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa ao seu juízo, o montante da obrigação tributária devida, regendo-se, neste caso, a decadência do direito do fisco constituir o crédito pelo artigo 150, § 4º. do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, caso não demonstrada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese que levaria a contagem para a regra geral (art. 173, do CTN).

Assim, tendo a interessada tomado ciência do auto de infração em 18/12/2006, para exigir tributos com fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2001 e 2002, e, não tendo sido demonstrado nos presentes autos a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se o disposto no parágrafo 4º art. 150 do CTN, ocorrendo, em consequência, a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário.

Nessas condições, é de se acolher a preliminar de decadência da CSLL em relação aos três primeiros trimestres de 2001, assim como das Contribuições para o PIS e COFINS relativas aos meses de janeiro a novembro de 2001.

MÉRITO

Omissão de Receitas pela Falta de contabilização de Receita de Exportação e Suprimentos de Numerário

Aprecia-se aqui as duas infrações correspondentes à omissão de receitas pela falta de escrituração da receita de exportação e também pelo suprimento de numerário cuja origem e/ou efetividade da entrega não restou demonstrada.

Referidas irregularidades foram apuradas por ocasião do exame dos documentos apresentados pela fiscalizada por ocasião da justificativa dos registros de valores escriturados na conta contábil "Reserva para Aumento de Capital".

Consta do Termo de Intimação Fiscal III (fls. 150), que a interessada foi intimada a "apresentar os documentos que comprovem todos os pagamentos efetuados pela empresa House Participações S/A, registrados na contabilidade da recorrente na conta Reserva

p/ Aumento de Capital, conforme planilhas I e II em anexo, referentes aos anos de 2001 e 2002. Os documentos em questão devem ser: extratos bancários ou outros documentos que comprove a origem dos valores, além da cópia da conta contábil que controla estes valores, ambos da empresa HOUSE, além das cópias dos documentos que comprovem as efetivas operações realizadas (importações ou outra)”.

No Termo de Intimação Fiscal V (fls. 1568), a fiscalização reiterou a necessidade de esclarecimentos, explicitando, acerca dos fatos relatados no Termo de Intimação Fiscal IV, que a contribuinte “não apresentou resposta ao mesmo, não justificando as diferenças apuradas por esta SAFIS em relação a diversos valores de suas compras”, acrescentando, quanto ao Termo de Intimação Fiscal III, que:

“(...) o contribuinte não logrou justificar a origem dos valores constante nas planilhas anexo, referentes aos anos-calendário de 2001 e 2002. Em relação aos valores listados o contribuinte apenas informou sua natureza, porém não comprovou de onde os mesmos eram originários.

Em alguns casos o contribuinte informou serem receitas de exportação. Estes valores serão tributados como “Omissão de Receitas de Exportação”.

Em outros casos o contribuinte alega serem de contrato de fechamento de câmbio, porém não foram comprovadas as origens dos valores, portanto os valores serão tributados como omissão de receitas.

Nos demais casos o contribuinte alega serem de pagamentos de importações feitas pela empresa House, porém não comprovou a origem dos valores. Os mesmos serão tributados como de origem não comprovada.

Os demais valores constantes nas planilhas da intimação anterior e não constantes nestas, foram considerados com origem justificada”.

Ressalte-se que a autoridade autuante consignou o motivo pelo qual rejeitou parte das provas apresentadas, qual seja, a falta de comprovação da origem dos valores questionados.

Também cabe destaque o fato de que a fiscalização acolheu as provas correspondentes aos valores cuja origem e efetiva entrega foram devidamente comprovadas pela recorrente.

Observe-se que é atribuição dos contribuintes o ônus de produzir provas cumulativas e indissociáveis sobre esses dois fatos: a origem e efetividade dos recursos fornecidos à empresa por pessoas ligadas. É necessária a prova da efetividade da entrega do numerário a fim de reprimir lançamentos fictícios que visem evitar ocorrência de saldo credor de caixa. Já no que diz respeito à comprovação da origem, sua inclusão na norma visou impedir que recursos em algum momento desviados da escrituração oficial, retornem, legalizados, sob a forma de empréstimos dos sócios, ou seja, os suprimentos de numerário devem ser feitos de

forma que permitam a verificação de que os recursos são provenientes da atividade dos que proverem os valores e não de receitas omitidas à tributação.

Com relação à infração correspondente a omissão de receita de exportação, a recorrente alega que o fato gerador da obrigação tributária ocorre no momento da realização da venda e ressalta que os valores em questão correspondem aos pagamentos efetuados pela empresa House, os quais foram contabilizados em conta de reserva para aumento de capital.

Porém, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, assim como dos documentos juntados aos autos, a recorrente deixou de comprovar a origem dos valores identificados como receita de exportação, ou seja, deixou a contribuinte de demonstrar que as mencionadas receitas foram levadas à apuração do resultado do período.

Como é cediço, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real sujeitam-se à apuração dos resultados mediante o regime de competência, segundo o qual as receitas são computadas quando auferidas, independentemente de sua realização em moeda. Sendo assim, a realização da receita ocorre no momento da prestação do serviço ou no momento da entrega do bem.

Uma vez que na hipótese sob exame a contribuinte não logrou infirmar, com documentação objetiva e incontestada, a acusação que lhe foi feita, a decisão recorrida manteve a autuação em sua íntegra.

A ausência de elementos factuais que possam elidir a exigência fiscal persiste nesta fase recursal, pois a recorrente insiste em contestar o lançamento sob argumentos meramente protelatórios, incapazes de dar consistência a sua pretensão de ver excluído, ou pelo menos reduzido o crédito tributário constituído.

Nessas condições, sou pela manutenção da exigência.

Falta de contabilização do ingresso de mercadorias, matérias-primas e insumos (omissão de compras).

Referida irregularidade fiscal foi detectada por meio de circularização realizada com o confronto dos registros constantes no livro Diário da contribuinte com as notas fiscais obtidas junto aos respectivos fornecedores.

No Termo de Intimação Fiscal IV (fls. 1455), foram solicitados esclarecimentos, cientificando a contribuinte das divergências apuradas, relativamente às compras efetuadas, constatada mediante “confronto dos valores contabilizados com os constantes dos livros fiscais, documentos e DIPJ do contribuinte, bem como com os valores obtidos mediante circularização junto aos principais fornecedores”.

Do exame da Planilha constante às fls. 1571, verifica-se de forma detalhada a existência de omissão de compras, conforme consta nos dados indicados na coluna “a”, cujos valores são aqueles declarados pelos fornecedores e comprovados por notas fiscais e os dados indicados na coluna “b”, os quais correspondem àqueles constantes na DIPJ e nos livros fiscais da recorrente.

Nesse particular a autoridade autuante realizou o aprofundamento das investigações a nível suficiente para realizar a prova necessária das irregularidades fiscais impostas à contribuinte, pois consta, também, a efetividade dos pagamentos das citadas mercadorias, apresentada pela empresa fornecedora regular de mercadorias para a autuada, conforme bem demonstrado nos autos.

Diante disso, a infração restou perfeitamente caracterizada, com a descrição completa das irregularidades e o correto enquadramento legal, a qual refere-se à falta de escrituração de notas fiscais de compras realizadas pela empresa, bem como a devida quitação das mesmas.

Do trabalho fiscal, ficou demonstrado à evidência a omissão praticada, além disso, após intimar a contribuinte, solicitou ao fornecedor, a relação das vendas, bem como as datas dos pagamentos efetuados, do que resultaram os demonstrativos anexados aos presentes autos.

A falta de escrituração de notas fiscais de compras, de acordo com a legislação de regência, caracteriza omissão no registro de receitas, ressalvada ao contribuinte a prova de improcedência da presunção.

Assim, voto pela manutenção do presente item.

Juros Moratórios – TAXA SELIC

Com relação aos juros moratórios exigidos com base na taxa SELIC, referida matéria já foi objeto de súmula (Súmula nº 04 do 1º CC), conforme publicação no DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, conforme abaixo:

Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA ISOLADA

A matéria tratada nos presentes autos diz respeito tão somente a multa isolada em decorrência do recolhimento a menor do IRPJ apurado com base na estimativa nos meses de janeiro, março, abril a julho de 2002.

Em seus fundamentos de defesa, a recorrente alega que, além de ter procedido a compensação como forma de extinguir o crédito tributário de IRPJ, no período de janeiro a abril de 1999, outro aspecto de fundamental relevância é o prejuízo fiscal apurado pela empresa por ocasião do encerramento do período-base de 2002.

Entende que, mesmo que se admitisse que a compensação foi indevida, não houve no período-base em questão, qualquer base de cálculo a título de IRPJ, haja vista que este tributo incide sobre o lucro do período e no ano de 1999, a mesma apurou prejuízo, inexistindo, portanto, qualquer possibilidade de aplicação de multa isolada, haja vista que nem base de cálculo existiu no ano de 1999.

Neste particular, a matéria sob exame tem levantado inúmeras considerações por parte dos contribuintes e os julgamentos e tomadas de posições neste Conselho ainda não constituíram uma jurisprudência definitiva, pois algumas decisões chegaram a negar a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário em questão.

A multa isolada por falta de recolhimento mensal com base na estimativa efetivamente tem comando legal que objetiva a penalização pelo descumprimento da conduta imposta ao contribuinte que opta pela apuração anual do IRPJ e da CSLL.

A e. Câmara Superior de Recursos Fiscais, teve oportunidade de apreciar a matéria, cujas decisões proferidas nos Acórdãos CSRF/01-05181 e CSRF/01-05201, tenho para mim, se aplicam com perfeição no presente caso, cujas ementas abaixo transcrevo:

Acórdão n.º CSRF/01-05181

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei n.º 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 apurada ao final do exercício

Acórdão n.º CSRF/01.05201

IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - PREJUÍZO FISCAL - O artigo 44 da Lei n.º 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 pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício.

01/05181: Tomo a liberdade de transcrever o voto condutor proferido no Acórdão CSRF

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

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

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

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

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

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

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

As remissões relevantes são as seguintes:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

²² 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.

imposto calculado com base no
lucro real do período.

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

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

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

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

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

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

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

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

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que “mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação 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

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

ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

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

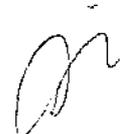
Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição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

Essa contradição é apenas aparente.

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

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

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei n.º 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 da omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.



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

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

Na presença de 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 valor condicional.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

- I. 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.
- II. a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;
- III. 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;
- IV. a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;

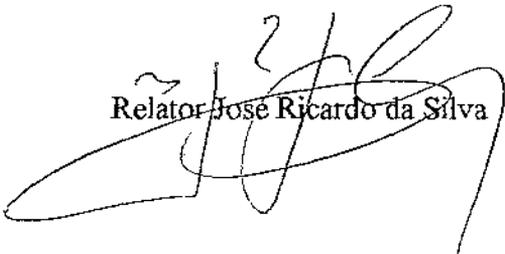
- V. o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;
- VI. os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.
- VII. após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo devido devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;
- VIII. 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.”

Nesse contexto, na esteira do quanto decidido pela E. CSRF, tendo em conta de que após o encerramento do ano calendário o limite das bases de cálculo das multas aplicáveis são, respectivamente, os saldos de IRPJ e de CSLL e, em razão do fato de a recorrente haver apurado prejuízo real no ano-calendário de 2002, sou pela exclusão da multa isolada.

CONCLUSÃO

Pelas razões expostas voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, acolher a preliminar de decadência do IRPJ e da CSLL em relação dos três primeiros trimestres de 2001 e das contribuições para o PIS e COFINS nos meses de janeiro a novembro de 2001 e, quanto ao mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a multa isolada sobre a base de cálculo estimada.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2008


Relator José Ricardo da Silva

