



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo n°	18471.002291/2004-21
Recurso n°	148.720 Voluntário
Matéria	IRPJ e OUTROS - EXS.: 2001, 2002
Acórdão n°	105-16.292
Sessão de	28 DE FEVEREIRO DE 2007
Recorrente	FENTON INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CIGARROS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida	9ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

IRPJ - SIMULAÇÃO. Comprovada a simulação, cabe à fazenda pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para fins fiscais, não sendo necessária a prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado para que se operem conseqüências no plano da eficácia tributária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - MOVIMENTAÇÃO DE RECURSOS - INTERPOSTA PESSOAS - Quando restar demonstrado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiros, evidenciando interposição de pessoas, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação aos terceiros, na condição de efetivos titulares da conta de depósito ou de investimento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Com a edição da Lei n.º 9.430/96, a partir de 01/01/1997 passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO - Correta a tributação com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real.

①

FRAUDE - MULTA QUALIFICADA -
Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – PIS – COFINS – CSLL -
Devido à estreita relação de causa e efeito existente entre a exigência e as que dela decorrem, uma vez mantida a imposição principal, idêntica decisão estende-se aos procedimentos decorrentes.

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVAS – é Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal (Ac. n.º 103-20475, DOU de 13/08/2001).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por FENTON INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CIGARROS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para afastar a multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ CLÓVIS ALVES

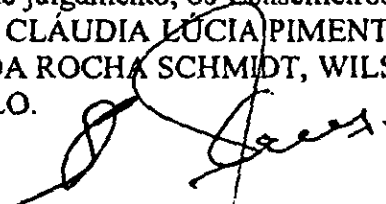
PRESIDENTE


IRINEU BIANCHI

Relator

FORMALIZADO EM: 30 MAR 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUÍS ALBERTO BACELAR VIDAL, DANIEL SAHAGOFF, CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, WILSON FERNANDES GUIMARÃES e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.

Handwritten signatures of the council members, including Luís Alberto Bacelar Vidal, Daniel Sahagoff, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva, Eduardo da Rocha Schmidt, Wilson Fernandes Guimarães, and José Carlos Passuello.

Relatório

FENTON INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CIGARROS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado contra a decisão da 9ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que manteve integralmente as exigências de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e multa isolada, concretizadas através do auto de infração de fls. 363/379).

Segundo a Descrição dos Fatos, que leio em sessão, a autuação decorreu das seguintes infrações: a) Depósitos Bancários não contabilizados. Depósitos bancários de origem não comprovada; b) Receitas operacionais (atividade não imobiliária). Venda de produtos de fabricação própria; e c) Multas isoladas. Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – IRPJ estimativa (verificações obrigatórias).

Cientificada do lançamento, a interessada, em tempo hábil, formulou a impugnação de fls. 447/503, alegando, em resumo, o seguinte:

Preliminarmente, que os autos de infração são nulos pois foram lavrados com vício insanável representado pelo cerceamento do direito à ampla defesa, pois o lançamento não foi precedido de exames nos seus livros e documentos que respaldam sua escrita comercial e fiscal, nem é feita a descrição da eventual irregularidade cometida por ela, interessada, tributando o total de depósitos bancários existentes em nome de terceiros (Lemar Com. Imp. Exp. E Serviços Ltda.) sem qualquer vínculo com ela;

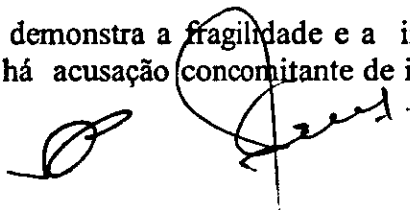
Que não lhe foi fornecido nenhum dos documentos objeto das investigações feitas aos terceiros titulares das referidas contas bancárias que serviram ao lançamento, o que a impossibilitou de se defender;

Que, conforme doutrina que cita, são imprescindíveis ao lançamento a descrição e a demonstração do fato atuado e o fornecimento de peças que embasam a autuação, o que não ocorreu; logo, os lançamentos fiscais devem ser anulados;

Quanto ao mérito, disse que a fiscalização incorreu em uma série de equívocos e impropriedades jurídicas, pois imputou a ela, interessada, infrações mutuamente excludentes, quais sejam: o fisco imputa à empresa a prática de operação fraudulenta, ao mesmo tempo que qualifica essa mesma operação de ato simulado, o que sem dúvida fragiliza a acusação, pois as duas figuras não se sustentam simultaneamente, na medida em que objetivam resultados distintos, consoante os conceitos legais preceituados, um no artigo 102 do Código Civil (simulação) e ou outro no artigo 72 da Lei nº 4.502/64 (fraude);

Que, enquanto a simulação refere-se a um propósito aparentemente legal, porém com conteúdo enganoso, tendente a ludibriar pessoas em geral, a fraude corresponde a uma ação ou omissão dolosa que objetiva exclusivamente ludibriar o Fisco, evitando ou retardando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

Que esta não é a única falha que demonstra a fragilidade e a insegurança do trabalho fiscal, visto que contra ela, interessada, há acusação concomitante de inexistência de



operação de venda de cigarros e de desvio do produto comercializado para o mercado interno, com o objetivo de eximir-se do pagamento de tributos;

Que, assim indaga, se uma operação não existe não podem os produtos vendidos serem desviados de sua destinação;

Que a fiscalização não comprovou essa alegada simulação, pois, a teor do art. 102, do Cód. Civil: a) seus atos "... não aparentaram conferir, nem transmitiram direitos a pessoas diversas da qual realmente se conferiram ou transmitiram. Ou seja, a Fenton efetivamente vendeu os produtos que comercializa (cigarros), destinados à exportação, para a Lemar."; b) seus atos "... não contêm qualquer tipo de declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira, pois, como vimos, a operação, efetiva e regularmente se realizou, ao amparo da legislação vigente;" e c) nenhum dos instrumentos negociais foram antedatados ou pós-datado;

Que, segundo os arts. 147 e 152 do Cód. Civil, para ter validade, o vício apontado pela fiscalização deveria ser provado por sentença judicial. Em apoio a esta tese, a interessada cita e transcreve jurisprudência administrativa;

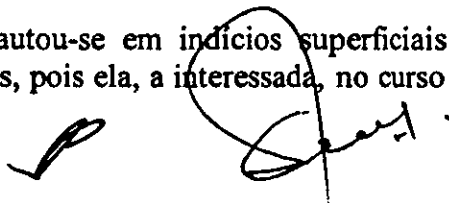
Que, além do reconhecimento pela própria fiscalização da existência das vendas dos produtos por ela, interessada, de cigarros destinados ao exterior para empresa dita inexistente, o fato de a matéria tributária, representada pelos depósitos bancários da titularidade da compradora dos produtos (Lemar), ter sido atribuída a ela, interessada, demonstraria que a essência da acusação se resume em alegada omissão de receitas, caracterizadas por depósitos bancários de titularidade de terceiros, de origem não identificada, e não em inexistência ou não de operação simulada; portanto, não houve declaração enganosa de vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, pois se vendeu aquilo que se queria vender. A interessada, novamente, traz excertos de jurisprudência administrativa em apoio aos seus argumentos;

Que, com isso, os autos de infração não tem embasamento, pois se apóiam em coincidências, suposições, porém, jamais a autoridade provou ocorrência de qualquer ilícito;

Que a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes é 37. Ao contrário do que afirma a interessada, entendo que havia sim base para o uso, de ofício, da sistemática do arbitramento para apuração do lucro e dos tributos correspondentes. A meu ver, a referida sistemática de apuração de matéria tributária aflora como consequência natural e compulsória, *vis-à-vis* as circunstâncias fáticas já mencionadas. O dispositivo legal aplicável prescreve que o imposto será apurado mediante critérios de lucro arbitrado quando "...a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para [...] identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária" (alínea "a", inciso II, art. 530 do RIR, de 1999);

Que, quanto à alegada inexistência da empresa exportadora (Lemar), a fiscalização levou em conta tão somente os seguintes indícios: a referida empresa não teria sido localizada no endereço cadastral e o fato de a fiscalização ter apurado a inexistência de registro no Siscomex de exportações feitas por tal empresa;

Que a fiscalização pautou-se em indícios superficiais e irrelevantes para a comprovação das operações efetuadas, pois ela, a interessada, no curso da ação fiscal, provou,



cabalmente, o seguinte: a) que os autores do lançamento se basearam em conclusões inverídicas e apressadas; b) que realmente vendeu os produtos referidos nas notas fiscais emitidas pela Lemar e recebeu por essas vendas; e c) que, se as empresas exportadoras adquirentes de seus produtos (cigarros) não foram localizadas ou estavam irregulares, não pode ser atribuída a ela, interessada, a responsabilidade pelos depósitos bancários movimentados em contas da titulariedade de terceiros;

Que à época das operações as empresas exportadoras adquirentes de seus produtos encontravam-se regularmente constituídas e estabelecidas, e que não cabe a ela indagar, em cada operação, da regularidade da empresa com quem negocia;

Que a jurisprudência administrativa é remançosa no sentido de atestar que caso os documentos – notas fiscais – se apresentem perfeitos formalmente em seus aspectos exteriores torna-se abstruso que ela, interessada, se ponha a tentar apurar fatos praticados pelos emitentes desses documentos;

Que não pode ser responsabilizada por atos de terceiros, pois a autuação inverteu o ônus da prova, que no caso é do Fisco, pois as empresas adquirentes estavam regularmente estabelecidas, não se podendo imputar a ela, interessada, ocorrência de evento para o qual não contribuiu;

Que, no que toca a falta de suporte legal e material da acusação fiscal, registra que a autuação se apóia em pretensas omissões de receitas naqueles períodos, considerando os depósitos bancários em montante superior à receita bruta contabilizada, e que, tendo em vista o fato de haver apurado receitas não contabilizadas em montantes superiores às declaradas, sua contabilidade seria imprestável para fins de determinação do lucro real;

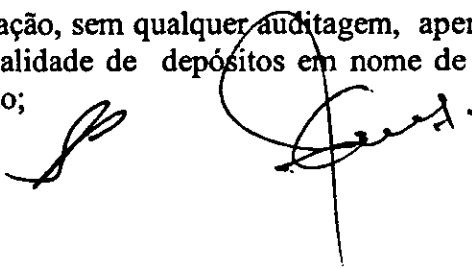
Que a fiscalização se equivoca na fundamentação legal, pois “... se os artigos 532 do RIR/99 e 27, I, da Lei nº 9.430/96 tratam de forma de determinação do lucro arbitrado e o art. 58 da Lei nº 10.637/99 apenas acrescenta os §§ 5º e 6º ao art. 42 da Lei nº 9.430/96, eventuais omissões de receitas, apuráveis em pessoa jurídica tributada com base no lucro real, não são elementos suficientes para abandono da escrituração contábil/fiscal.” (...) “O próprio artigo 42 da Lei nº 9.430/96 evidencia a questão legal, ao caracterizar como omissões de receitas créditos em conta de depósito de pessoa física sem origem identificada.” (litteris)

Que o art. 537 do RIR de 1999 refere-se a omissão de receita em regime de lucro arbitrado como opção do contribuinte prevista no art. 531; logo, sem amparo legal, ela, interessada, pessoa jurídica tributada pelo lucro real, teve seu lucro arbitrado;

Que a aplicação do arbitramento só se dá como último recurso, conforme acórdão do Primeiro Conselho de Contribuintes, que cita;

Que, uma vez que apenas 24,9% dos depósitos de terceira pessoa jurídica supostamente beneficiaram-na, direta ou indiretamente, admitir-se-ia, apenas para argumentar, que somente tais valores, acaso não apropriados, constituiriam, em tese, a omissão de receitas, sem que tal presunção autorizasse a fiscalização à medida extrema do arbitramento;

Que a fiscalização, sem qualquer auditoria, apenas agregou ao lucro arbitrado a partir de sua receita, a totalidade de depósitos em nome de terceiros, mesmo que apenas 24,9% tenham lhe beneficiado;



Que não tem qualquer vínculo societário com as contas bancárias objeto da autuação;

Que os pretensos indícios apontados pelo Fisco não passam de conjecturas divorciadas da realidade, pois a única irregularidade que lhe foi imputada é a de que não escriturou depósitos bancários da titularidade de terceiros;

Que o fato de a fiscalização não ter obtido êxito na tentativa de localizar pessoa jurídica não lhe dá o direito de transferir, pura e simplesmente a titularidade das mencionadas contas a ela, interessada;

Que os depoimentos de alguns dos beneficiários dos cheques não se prestam para estabelecer o vínculo pretendido pelo Fisco, pois nenhum desses é empregado ou ligado a ela; logo, a exigência não pode prosperar;

Que, no que toca ao arbitramento, este é improcedente, pois a situação não se enquadra nas hipóteses do art. 529, do RIR de 1999, pois os auditores não apontaram qualquer vício, erro ou deficiência na escrituração dela, interessada, de modo a torná-la imprestável para a apuração do lucro real;

Que a fiscalização adotou, de modo incontestado, critério jurídico e quantificação de base de cálculo inaplicáveis ao caso, dado que sua contabilidade registrou com precisão suas receitas e despesas, atendendo, portanto, o que determinava a legislação, o que, de plano, convalida sua escrituração para apuração do lucro real;

Que o arbitramento de lucros não pode ser utilizado para penalizar os contribuintes, muito menos onerar a sua carga tributária, conforme evidencia a jurisprudência o 1º CC que cita;

Que, no que toca à omissão de receitas, a exigência cai por terra pois a dita omissão foi processada de forma cumulada com o arbitramento do lucro, em desacordo com jurisprudência administrativa que transcreve;

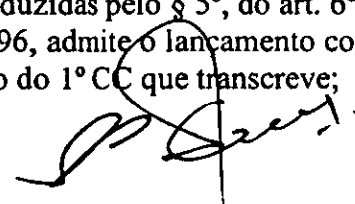
Que a fiscalização não considerou que na sua atividade (venda de cigarros) a quase totalidade de seu preço é composta de impostos; logo, não se pode falar em receita omitida no montante de 100%, como fez a fiscalização;

Que somente a lei pode autorizar o emprego de presunção, conforme se depreende do arts. 3º e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN);

Que o Fisco não levou em conta sua escrituração preferindo lançar mão, pura e simplesmente, da presunção legal preconizada nos arts. 532 e 537 do RIR de 1999;

Que tal presunção é insustentável, pois, além de não corresponder à realidade dos fatos, afronta a legislação de regência e as jurisprudências administrativa e judicial, que entendem que depósito, por si só, não é fato gerador do imposto de renda;

Que nenhuma das alterações legislativas introduzidas pelo § 5º, do art. 6º, da Lei nº 8.021, de 1990, e pelo art. 42 e §§, da Lei nº 9.430, de 1996, admite o lançamento com base, pura e simplesmente, no depósito bancário, consoante acordo do 1º CC que transcreve;



Que é necessário demonstrar e comprovar que a empresa omitiu algum tipo de receita ou ainda que os recursos movimentados nas contas bancárias foram utilizados pela pessoa jurídica para pagar compromissos, conforme entendimento jurisprudencial que traz a colação;

Que essas conclusões fundamentam-se no princípio da reserva legal e no dispositivo do CTN, art. 43, que determina que o fato gerador do imposto de renda é aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica;

Que, mesmo com a presunção, não está afastada a tese de que os depósitos bancários não representam, por si só, disponibilidade econômica de rendimentos; logo, visto que não se estabeleceram vínculos entre eventuais receitas omitidas e os valores depositados em conta bancária, a exigência não deve prosperar;

Que, além disso tudo, há outro aspecto não observado pelas autoridades autuantes, qual seja, a impossibilidade de aplicação retroativa do art. 11, § 3º, da Lei nº 9.311, com base nas informações colhidas de instituições financeiras acerca da CPMF, instrumental cuja utilização, para esse fim, só foi autorizada a partir do ano-calendário de 2002, não se aplicando, pois, aos períodos-base lançados de 2000 e de 2001;

Que, dessa forma, como os períodos lançados referem-se a fatos ocorridos anos de 2000 e 2001, mister se declare a improcedência da exigência. Em apoio à sua tese, a interessada transcreve excertos de decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região;

Que no item 3 do auto de infração, foi-lhe exigida penalidade isolada relativas aos meses de 08/2002 e de janeiro a agosto de 2004, sendo que a autuação se deu em 17/02/2005;

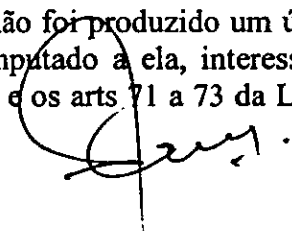
Que conforme os arts. 2º e 30 da Lei nº 9.430, de 1996, o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa equivalem à mera antecipação daquele que for efetivamente devido pela pessoa jurídica quando da apuração do resultado de cada período-base; portanto, se a pessoa jurídica apurar prejuízo fiscal, nada haverá de recolher, e eventual antecipação por estimativa terá sido indevidamente paga; se, ao contrário, apurar resultado tributável, o tributo é devido somente a partir desta apuração;

Que tal exigência não encontra amparo na jurisprudência administrativa, que transcreve, pois seriam elas indevidas quando conhecido o resultado do exercício; logo, o lançamento da multa isolada se deu ao arrepio da legislação de regência, desrespeitando inclusive a norma inserta no art. 138 do CTN;

Que a multa isolada somente se justifica no curso do próprio período de apuração do tributo, o que não é o caso;

Que, além desses argumentos, salienta a interessada que houve a concomitância da multa isolada com a multa de ofício sobre os mesmos fatos, devendo-se, portanto, cancelar a multa isolada, e que, para corroborar seu entendimento, transcreve algumas decisões do 1º CC;

Que é incabível a multa qualificada de 150%, pois não foi produzido um único elemento de prova tendente a caracterizar o intuito de fraude imputado a ela, interessada, consoante o que dispõem o inciso III, do art. 992, do RIR, de 1994, e os arts 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964;



Que, nesse contexto, a presunção de omissão de receitas respaldou-se unicamente na presunção fiscal de sua vinculação de titularidade com terceiros estranhos aos seus quadros, não produzindo qualquer prova de intuito fraudulento, limitando-se aplicar a multa exacerbada sem justificativa para tal;

Que essa majoração da multa aplicada afronta entendimento do Conselho de contribuintes, conforme acórdão que transcreve;

Que, mesmo quando se trata de responsabilidade objetiva, somente se pode atribuir a alguém a prática delituosa, na medida em que se comprove que a atuação do agente é a causa do evento, conforme parecer da PGFN e doutrina que cita e transcreve;

Que cabia ao Fisco comprovar que as operações fraudulentas representadas pela falta de escrituração de depósitos bancários em nome de terceiros efetivamente ocorreram e que ela interessada teve participação nos ilícitos;

Que a legislação vigente determina que a base de cálculo do IRPJ seja determinada após a dedução da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); contudo, além de o Fisco não utilizar a forma determinada em lei para determinação da base de cálculo da CSLL, também não observou a seqüência de procedimentos obrigatórios;

Que, assim, tributou duas vezes os mesmo fatores, o que deve ser repellido pelos julgadores. Traz excerto de acórdão do 1º CC em apoio a esta tese;

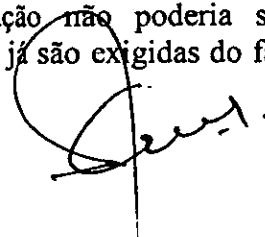
Requeru a improcedência do lançamento de IRPJ, ou na hipótese de ele ser mantido, que fossem procedidos os ajustes pertinentes, tais como a redução da multa de ofício qualificada aplicada, para multa normal e a exclusão da base de cálculo do IRPJ da CSLL lançada de ofício.

Pedi o cancelamento da exigência da CSLL uma vez que a mesma é decorrente do auto de infração de IRPJ, o mesmo devendo ocorrer com as exigências do PIS e da COFINS.

Disse ainda que a par das razões expendidas na parte que cuidou do IRPJ, as autuações de PIS e de Cofins são insustentáveis, como ressaltou a própria fiscalização do Relatório Fiscal;

Que os dispositivos que embasam a autuação nesta parte (art. 3º, da Lei Complementar nº 70, de 1991, e o art. 5º, da Lei nº 9.715, de 1998) dizem respeito às contribuições devidas pelos fabricantes de cigarros na condição de contribuintes substitutos dos varejistas; ou seja, em se tratando de comercialização de cigarros transfere-se a responsabilidade para o fabricante do produto;

Que, por seu turno, a fiscalização atesta que ela, interessada, dedica-se ao comércio varejista de cigarros; assim, ainda que fosse apurada eventual omissão de receitas para efeitos de outras incidências tributárias, essa motivação não poderia servir de fundamentos às exigências das mesmas contribuições, pois estas já são exigidas do fabricante do produto;



Que, em vista disso, configura-se a bitributação das mesmas contribuições, uma vez que essas exigíveis do contribuinte substituto; logo, requer o cancelamento das exigências de PIS e da Cofins.

Que a falta de previsão em lei e inadequação entre a taxa como criada e regulamentada pelo Banco Central do Brasil e o campo tributário, somadas à delegação de competência contrária ao CTN, impõem o afastamento do uso da taxa de juros Selic imposta nos lançamentos.

Ao fim de sua peça, a interessada reitera seu pedido de improcedência dos lançamentos, protestando pela juntada de novas provas para comprovação de suas alegações.

Através do Acórdão DRJ/RJOI N.º 8.275 (fls. 521/568), a 9ª Turma Julgadora da DRJ no Rio de Janeiro (RJ), julgou procedente a ação fiscal, apresentando-se o mesmo assim ementado:

IRPJ - SIMULAÇÃO. Comprovada a simulação, cabe à fazenda pública desconsiderar os efeitos dos atos viciados, para fins fiscais, não sendo necessária a prévia manifestação judicial a respeito da validade do ato viciado para que se operem conseqüências no plano da eficácia tributária.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS - MOVIMENTAÇÃO DE RECURSOS - INTERPOSTA PESSOAS - Quando restar demonstrado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiros, evidenciando interposição de pessoas, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação aos terceiros, na condição de efetivos titulares da conta de depósito ou de investimento.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - Com a edição da Lei n.º 9.430/96, a partir de 01/01/1997 passaram a ser caracterizados como omissão de rendimentos, sujeitos a lançamento de ofício, os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais a pessoa física ou jurídica não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ARBITRAMENTO - Correta a tributação com base nos critérios do lucro arbitrado quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real.

FRAUDE - MULTA QUALIFICADA - Caracterizada a ocorrência de ação dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica de modo a evitar o seu pagamento, é cabível a aplicação da multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento).

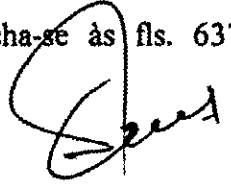
TRIBUTAÇÃO REFLEXA - PIS - COFINS - CSLL - Devido à estreita relação de causa e efeito existente entre a exigência e as que dela decorrem, uma vez mantida a imposição principal, idêntica decisão estende-se aos procedimentos decorrentes.



Cientificada da decisão (fls. 580vº), tempestivamente, a interessada interpôs o recurso voluntário de fls. 581/632, onde repete, literalmente, os argumentos da impugnação.

O arrolamento de bens acha-se às fls. 637, sem qualquer apreciação da autoridade preparadora.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

Estando presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso voluntário merece ser conhecido.

Em grau de recurso, a atividade jurisdicional destina-se à apreciação dos respectivos argumentos, o que não afasta a possibilidade de análise dos argumentos defensivos trazidos com a impugnação.

No caso presente, como anotado no relatório, as razões recursais repetem, *ipsis litteris*, os termos da impugnação, de modo que a insurgência não contradiz os fundamentos da decisão recorrida.

De sua parte, com exceção da exigência relativa à multa isolada, o acórdão recorrido analisou com muita propriedade todas as questões postas em discussão.

Com efeito, todos os argumentos trazidos com a impugnação foram ali enfrentados, sendo que a matéria de fato, além de ter sido minuciosamente analisada, encontra respaldo em dois relatórios fiscais dignos de destaque, em razão do exaustivo e produtor de trabalho investigatório desenvolvido pelos seus signatários.

De outra parte, às questões de direito foi dada solução adequada, uma vez que encontram-se escudadas em jurisprudência administrativa e judicial assim como em respeitável doutrina.

Deste modo, entendendo que a decisão recorrida não merece reparos, à exceção da parte relativa às multas isoladas, não vejo motivos invocar outros argumentos para fundamentar o presente voto.

Assim sendo, adoto os fundamentos da decisão recorrida, como segue:

“Da Preliminar

“13. Inicialmente, entendo que não merece guarida a preliminar de nulidade por cerceamento de direito à ampla defesa. A alegação de que não foram feitos exames em seus livros e documentos é por demais vazia, neste caso específico. Os fiscais tiveram de posse de todos os livros que entenderam necessários à ação, e mesmo quando estes não se encontravam com a interessada, e sim com a Polícia Federal em Foz de Iguaçu, conforme explicação por ela mesma produzida (*vide* Anexo VII, fls. 93/103), os autuantes se dignaram a lá ir e colher (Anexo I, fls. 166/201) as escriturações e documentos pertinentes ao procedimento fiscal. De resto, antes de o lançamento ser formalizado, já haviam sido produzidos diversos termos de intimação, de esclarecimentos e de constatação, por meio dos quais a interessada foi possibilitado conhecer a real extensão do trabalho fiscal. Dentre esses termos se destaca o de nº 3, com três anexos, fls. 103/165, no qual há a descrição minuciosa dos fatos apurados pela fiscalização, mencionando pontualmente as infrações identificadas, bem ainda os documentos e escriturações contábeis que serviram para levantamento da matéria tributável. É-me muito claro que o objetivo da fiscalização foi justamente permitir que a interessada fosse dado



conhecer e enfrentar, mesmo previamente ao lançamento, todas as sérias acusações que já se anunciavam, disponibilizando, ao mesmo tempo, toda e qualquer peça ou documento que, porventura, essa pudesse vir a precisar em sua defesa. Mais ainda, a descrição das imputações chega mesmo ao paroxismo, dadas a sua minuciosidade e extensão. Assim, não há que se falar em defesa insuficiente ou omissa, quando se ensejou à interessada, em plenitude, o efetivo exercício do direito de defesa, sem qualquer restrição ou obstáculo que pudesse afetar a cláusula constitucional que assegura, a todos, o contraditório e a amplitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

“14. No mais, não se observa qualquer mácula de outra natureza que inquinasse de nulidade o feito; por conseguinte, sou pela rejeição das arguições preliminares levantadas pela impugnante.

“Do mérito: da alegada simulação, da inexistência da empresa exportadora (Lemar) e da falta de suporte legal e material da acusação.

“15. Quanto às questões de mérito, destaca-se, primeiramente aquela que o contribuinte afirma ter a fiscalização lhe imputado práticas delituosas mutuamente excludentes, quais sejam: simulação e fraude fiscal.

“16. Sem precisar muito discorrer sobre o tema, com medo de cair na seara acadêmica (o que não deve ser o objetivo de uma decisão administrativa), parece-me que a interessada comete equívoco na categorização dessas figuras jurídicas, quando inseridas no campo do direito sancionatório tributário. Esse antagonismo entre fraude e simulação, como veremos, não existe em tese e não se verifica no presente caso.

“17. No embasamento do procedimento fiscal, tem-se que a fiscalização entendeu que o autuado agiu com o evidente intuito de fraudar, por isso impôs a multa qualificada para os casos de fraude mencionados no artigo 44, II, da Lei nº 9.430/96, que remete aos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. Estes últimos dispositivos abaixo transcrevo:

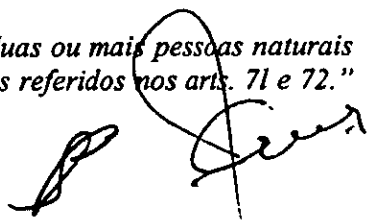
Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.”
(grifei)



“18. A conduta observada no artigo 72 citado ocorre quando o sujeito, naquela hipótese, impede ou retarda a ocorrência do fato gerador da obrigação. Refere-se antes a situações em que, por simulação, a ocorrência do fato gerador é ocultada mediante ato artificioso, simulado. Valendo-me do ministério de Alberto Xavier, “*A fraude a que se refere o citado preceito só pode, pois, ser a simulação* [sem destaque no original], *que como vimos, se designa tradicionalmente na doutrina como simulação fraudulenta ou maliciosa, quando tem por escopo – como é o caso – causar prejuízo a outrem*” (in “Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva”, Dialética, 2002, pág. 79). Vale dizer, a simulação aqui é próprio núcleo da figura fraudulenta, não podendo, por isso os conceitos de fraude e simulação se antagonizarem, como quer a interessada. Por isso, entendo que não houve qualquer desavença da parte do fiscal quando fala de simulação e a identifica como elemento tipo da conduta fraudulenta registrada na legislação fiscal. Os conceitos, longe se mostrarem hostis entre si, imbricam-se numa mesma figura que pode ser traduzida por: simulação fraudulenta com o intuito de evadir matéria fiscal.

“19. Passando ao conceito de simulação no Código Civil antigo (aplicável ao nosso caso), no que tange especialmente à simulação por interposição fictícia de pessoa (ou simulação subjetiva), menciono o disposto no seguinte artigo:

Art. 102 - Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

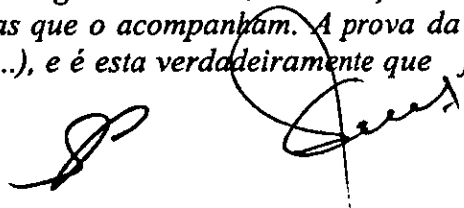
I - quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

II - quando contiverem declaração, confissão, condição, ou cláusula não verdadeira;

III - quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.” (grifei)

“20. Partindo do conceito legal de simulação e seguindo para o que diz a doutrina – onde realmente se esmiúça de forma científica o fenômeno – vê-se que esta é consente em entender que na simulação há um caso de desacordo entre a vontade dos envolvidos e a declaração dessa vontade, *i. e.*, uma incompatibilidade entre a forma e o conteúdo. Isto ocorre quando os sujeitos desses atos ilícitos encobrem um negócio real (vontade) mediante outra forma (declaração de vontade) que não a usual, direta. Constroem um cenário de aparência verdadeira, mas que se revela mera simulação. Exemplos típicos na esfera tributária são o da ocultação do real valor tributável de uma operação, ou o do uso de interpostas pessoas com quem se efetuam operações para desviar os encargos fiscais do real titular dessas operações.

“21. No que toca a configuração do fenômeno nos fatos reais, é claro a todos que cabe à fiscalização comprovar de forma objetiva e suficiente as práticas evasivas. Advirto que, conquanto não ser este o caso presente (pois, como veremos, as provas são profusas), os elementos que possibilitam estabelecer juízo de valor a respeito da ocorrência de simulação podem até mesmo ser de natureza indiciária, pois como salienta Francisco Ferrara, jurista italiano que é referência sobre o tema, “*A simulação como divergência psicológica da intenção dos declarantes, escapa a uma prova direta. Melhor se deduz, se pode argüir, se infere por intuição do ambiente em que surgiu o contrato, das relações entre as partes, do conteúdo do negócio, das circunstâncias que o acompanham. A prova da simulação é uma prova indireta, de indícios, conjectural (...), e é esta verdadeiramente que fere no coração a*



simulação, porque a combate no seu próprio terreno.” (A Simulação nos Negócios Jurídicos, Campinas, Red Livros, 1999, p. 431).

“22. Conclui-se que a prova da simulação não tem uma fórmula específica. Deve ser feita para cada caso concreto, podendo o intérprete socorrer-se de qualquer meio não proibido pelo direito.

“23. Ainda acerca da natureza da figura simulatória no campo tributário, cabe ressaltar que, com efeito, não cabe ao fiscal autuante anular atos, contratos, avenças ou negócios, pois essa função cabe, sim, à Justiça. De efeito, o mister fiscal nos casos em que se verifica a existência de interposta pessoa desenvolve-se no sentido de apenas levantar o véu da simulação de forma a investigar as reais operações efetuadas, identificar o real sujeito das relações de suposta titularidade da empresa interposta (este é o nosso caso) e, enfim, levantar a matéria tributável que, por meio do ardil, restou subtraída da incidência tributária de estilo. É função que se volta para o campo da eficácia dos atos e não para a validade deles. Esta última interessa às relações privadas advindas dessas operações. No magistério de Alberto Xavier (*op. cit.* pág. 69), quando o terceiro nesses casos é o Estado, que busca seu quinhão de receita tributária, cuida-se então da inoponibilidade das relações simuladas em face do Fisco. No mesmo sentido, transcrevo excerto da obra de Marco Aurélio Greco (*Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*). São Paulo: Dialética, 1998. p.55):

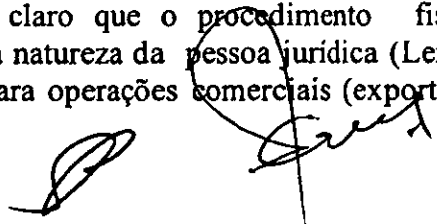
É aceito com certa tranqüilidade que o Fisco não precisa aguardar o trânsito em julgado de uma ação de anulação do ato simulado para poder autuar o contribuinte. Ou seja, o Fisco pode afastar o negócio individual e tributar conforme o negócio real e não o negócio aparente, invocando simulação e demonstrando que esta ocorreu, tudo independentemente da desconstituição formal do ato.

“23.1 Alberto Xavier colabora com o entendimento exposto (Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva, São Paulo, Dialética, 2002, p. 69):

A verdade, porém, é que o interesse pragmático do Fisco não vai ao ponto de exigir a declaração de invalidade do ato simulado, vez que tal invalidade respeita apenas às relações entre privados, que podem ter interesse ou não na arguição da nulidade ou até ter interesses divergentes, como sucede com os terceiros de boa-fé interessados na validade do ato simulado que, em nome da proteção da aparência jurídica, têm interesse na preservação dos seus efeitos: pense-se nos credores ou sub-adquirentes do simulado adquirente.

O interesse do Fisco contenta-se com a ineficácia relativa de tais atos, ineficácia esta que se traduz na insuscetibilidade de os atos em cause lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes.

“24. Pois bem, a fiscalização trouxe aos autos importantes elementos e subsídios que provam a fraude fiscal em análise. Passando a qualificar os fatos que deram gênese ao lançamento em exame, fica claro que o procedimento fiscal preocupou-se inicialmente em investigar a existência e a natureza da pessoa jurídica (Lemar) com a qual a interessada (Fenton) supostamente realizara operações comerciais (exportação indireta) que



não se revelaram verdadeiras. Investigaram-se pessoas, fatos e documentos. Do resultado desse trabalho hercúleo (*vide* o Relatório Fiscal), chegou-se à conclusão de que tal ente (Lemar) nunca existiu de fato, e que funcionava como mera fachada para acobertar as vendas internas da própria Fenton.

“25. Não condiz com os fatos a alegação de que a fiscalização, quando caracterizou a inexistência da empresa Lemar, valeu-se apenas de dois indícios, a saber: a referida empresa não teria sido localizada no endereço cadastral e a fiscalização ter apurado a inexistência de registro no Siscomex de exportações feitas por tal empresa.

“26. Saliento que esses são apenas alguns dos profusos e contundentes indícios que nos levam a concluir que a Lemar era, de fato, não um ente autônomo, atuando no mercado de forma individual, mas sim um mero artifício, um mero ardil formal, elaborado pela interessada para ali descarregar o máximo de gravames fiscais que se lhe porventura aparecessem em sua trajetória. Esse conjunto de circunstâncias e fatos resta minuciosamente descrito no Relatório Fiscal, respaldado pelo extenso documental acostado em oito anexos. Só para lembrar são eles:

“a) a Lemar não foi encontrada em seu endereço cadastral ou em qualquer outro (Anexo I, fls. 002/009 e 032/034);

“b) não se identificou nenhum ato empresarial que a suposta empresa tivesse efetuado;

“c) da declaração de IR da Lemar do ano-calendário de 2000 não consta qualquer operação e quanto a 2001 não há declaração no cadastro da SRF;)

“d) a Lemar não tem empregados;

“e) as supostas vendas de cigarros efetuadas pela Fenton à Lemar (item B do Relatório Fiscal) revelaram-se operações fictícias, lastreadas por documentos inidôneos, com o objetivo de desviar para o mercado interno, sem o pagamento dos impostos e contribuições devidas, cigarros destinados ao mercado externo;

“f) os supostos sócios da empresa Lemar, Sr. Miguel de Albuquerque de Mello e a Sra. Leila Sameiro Moura, residem em habitações demasiado simples para sócios de empresa que movimentam milhões de reais por ano (*vide* fotos dos domicílios às fls. 313/316);

“g) os supostos sócios da empresa Lemar, Sr. Miguel de Albuquerque de Mello e a Sra. Leila Sameiro Moura, declararam, a termo (Anexo VII, fls. 33/37), o seguinte: que não sabiam que eram sócios da referida empresa; que nunca efetuaram atos de constituição de empresa, nem delegaram para isso; que não conhecem um ao outro; que não reconhecem suas assinaturas no Contrato Social; que não possuem condição financeira para possuir uma empresa; que desconhecem a abertura de contas bancárias em seus nomes. A Sra. Leila Sameiro declarou ainda que havia “emprestado seu nome” para pessoa que não quis identificar;

“h) segundo o exame grafotécnico (Anexo VIII, fls. 60/162), descrito no item C.6 do Relatório Fiscal, os supostos “sócios” da Lemar, Sr. Miguel de Albuquerque Melo e Sra. Leila Sameiro Moura, somente tiveram participação nos estágios iniciais dos eventos



aqui descritos, quando assinaram o Contrato Social (ambos) e a inscrição na Secretaria de Fazenda do Espírito Santo (apenas o Sr. Miguel);

“i) a primeira conta corrente aberta no Unibanco chegou a ser efetivamente movimentada mediante a assinatura dessas duas pessoas, porém, os verdadeiros responsáveis logo conseguiram abrir outra conta corrente, desta feita no Bradesco, passando a movimentá-la diretamente, onde se deu a expressiva movimentação financeira identificada pelo fisco (Anexo I, fls. 43/160);

“j) em qualquer momento ou lugar em que se busca a Lemar, o que se encontra é a Fenton, pois esta é a beneficiária maior, direta ou indiretamente, dos valores movimentados pela conta corrente nº 030345-3, agência Mercado São Sebastião, Bradesco;

“k) as referências para abertura e para movimentação dessa conta corrente são o Sr. Carlos Lemos e a Sra. Elizabete C. Silva, o primeiro, dirigente (ou consultor) da Fenton, a segunda, sua secretária (Anexo I, fls. 80/87);

“l) o endereço do escritório administrativo da Fenton (Av. das Américas, nº 3.333, sala 908, Barra da Tijuca, Rio de Janeiro, RJ), além de ser o endereço cadastral junto ao Banco Bradesco, é o centro em torno do qual giram todas as operações bancárias efetuadas em nome da Lemar;

“m) os telefones no verso dos cheques da Lemar são os telefones da Fenton, instalados em seu escritório administrativo (Anexo I, fls. 82/87);

“n) o nome da pessoa que confirmava ao banco a emissão dos cheques (Beth), igualmente anotado no verso dos cheques, é o nome de funcionária da Fenton que trabalhava no mencionado escritório administrativo;

“o) nomes de funcionários e dirigentes (ou consultores) da Fenton surgem a todo momento como depositantes e beneficiários daqueles recursos;

“p) em diversas situações, beneficiários e depositantes da conta da Lemar, ao esclarecerem à fiscalização as operações comerciais que motivaram os cheques/depósitos, informam que se tratava de empresas do mesmo grupo, e se referem ao Sr. Carlos Lemos como sócio ora da Fenton, ora da Lemar, mostrando que era assim que se apresentava ou, no mínimo, essa era a impressão que causava (fls. 321/339 do Relatório Fiscal).

“27. No que respeita especificamente às operações de venda de cigarros para exportação indireta para consumo de bordo de embarcação, lembro que essas operações, para que efetivamente sejam beneficiadas pela inexistência de gravame fiscal, só se aperfeiçoam com a exportação a que se vinculam por força legal. Trago a seguinte legislação pertinente a essa conclusão:

MP nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000.

Art. 36. No caso de operação de venda a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, o estabelecimento industrial de produtos classificados na subposição 2402.20.00 da Tabela de Incidência do IPI-TIPI responde solidariamente com a empresa comercial exportadora pelo pagamento dos impostos,

contribuições e respectivos acréscimos legais, devidos em decorrência da não efetivação da exportação.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também aos produtos destinados a uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, inclusive por meio de ship's chandler.

“28. Do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI, Decreto nº 4.544, de 2002), temos o seguinte:

Art. 27 - São solidariamente responsáveis:

(...)

IV - o estabelecimento industrial de produtos classificados no código 2402.20.00 da TIPI, com a empresa comercial exportadora, na hipótese de operação de venda com o fim específico de exportação, pelo pagamento dos impostos, contribuições e respectivos acréscimos legais, devidos em decorrência da não efetivação da exportação (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 35);

(...)

§ 2º - O disposto no inciso V aplica-se também aos produtos destinados a uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, inclusive por meio de ship's chandler (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 35, parágrafo único).

“29. O que sucede aqui é que não houve as ditas exportações indicadas nos documentos fiscais. Os 140 cheques, relacionados no Termo de Intimação Fiscal de 28/05/2004, emitidos por Lemar entre 20/01/2000 e 06/08/2001, que direta ou indiretamente beneficiaram a Fenton, totalizando R\$ 2.523.272,99, não carregam coincidência estrita com as notas fiscais apresentadas, pois estas montam R\$ 775.223,02 (emitidas em nome de Lemar) e R\$ 941.048,11 (emitidas em nome de Free Santos). Acresce ainda que a Fenton deixou de trazer qualquer documento que pudesse comprovar suas assertivas, já que o acordo e as tratativas com a Lemar teriam sido “verbais” e que o controle dos recursos adiantados teria sido informal e feito mediante planilhas não apresentadas. Ora, diante da robustez das provas e, de outro lado, da tibieza, ou mesmo do cinismo, das justificativas da interessada, sem qualquer elemento material que pudesse socorrê-la, é-me defeso conferir qualquer credibilidade a essas exportações indiretas de cigarros de aqui se fala.

“30. Dessa forma, com a comprovação de que esses cigarros não foram exportados e com a verificação exaustiva de que a suposta compradora não existia de fato, alcança-se a conclusão de que esses cigarros beneficiados tributariamente por supostamente estarem sendo exportados foram sim vendidos no mercado interno pela própria Fenton. Esta conclusão não me parece contraditória – como alega a interessada –, visto que o fato de inexistir a exportação dos cigarros não implica, por consequência, a inexistência concomitante da venda interna do produto. Pelo contrário, a conclusão lógica a que se chega é que o objetivo da exportação fictícia era justamente camuflar o desvio do produto desonerado de gravames tributários para o mercado interno, como bem caracterizou a fiscalização. De todo modo, esta matéria específica já era do conhecimento da fiscalização, conforme descrito detalhadamente no Relatório Fiscal, sendo que as consequências tributárias a ela relativas (exigência do IPI, em especial) são objeto de outro feito (processo 10735.004236/2001-73).



“31. Pois bem, as provas tanto da inexistência de fato da Lemar quanto do uso dessa pessoa fictícia para acobertar as operações fraudulentas da Fenton (interessada) são cabais e contundentes. Poucas vezes vi um acervo probatório tão vasto identificando o uso de tamanho estratagema ilícito. Esta prática, à luz da legislação citada, caracteriza-se, sim, como prática simulatória, evasiva de incidência tributária. Assim, entender, mesmo diante desse vasto conjunto de provas, que a fiscalização se pautou em indícios superficiais e irrelevantes, ou que chegou a conclusões apressadas e inverídicas, não condiz com os fatos, devendo, a meu ver, ser esse entendimento rechaçado.

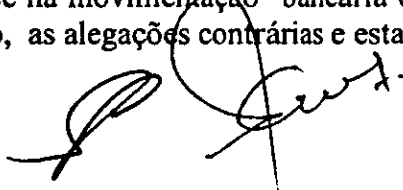
“Da suposta falta de suporte legal e material da acusação fiscal.

“32. Aqui vale lembrar que o lançamento não se deu especificamente como a interessada infere. Da constatação da inexistência de fato da Lemar Comércio, Importação, Exportação e Serviços Marítimos Ltda., bem ainda da comprovação de que essa firma fictícia funcionou, exclusivamente, para movimentar, na condição de interposta pessoa, recursos financeiros que se revelariam de propriedade da Fenton (interessada), derivou a consequência lógica que reputa a totalidade da movimentação financeira da empresa fictícia como sendo de fato de titularidade da interessada. Mais especificamente daí surgiu a presunção de omissão de receita, da qual decorreu o presente lançamento.

“33. Neste ponto, a interessada se insurge contra o feito alegando que a omissão de receita, cuja fonte foram os depósitos bancários em nome da Lemar, não pode lhe ser atribuída, pois não seria ela, Fenton, titular desses depósitos. Ou ainda, uma vez que a fiscalização afirma que somente 24,9% dos depósitos beneficiaram-na direta ou indiretamente, apenas o valor resultante desse percentual é que poderia, em tese, servir como receita omitida.

“34. Ora essas alegações igualmente não me convencem. Para lembrar, sucede que foram fiscalizados 800 lançamentos na conta superiores a R\$ 3.000,00 (total de R\$12.530.811,37). Destes, 199 cheques (24,9%), no valor total de R\$3.046.570,34 (24,3%), beneficiaram a Fenton, direta ou indiretamente, por meio de pessoas a ela ligadas (vide itens E.6 a E.20 do Relatório Fiscal). Do restante o que ocorre é que, ou não foi possível a identificação do destinatário, seja por estarem ilegíveis, pela grande quantidade de homônimos ou por se destinarem "ao emitente", sacados "na boca do caixa", ou ainda, por terem sido destinados a pessoas físicas e jurídicas que não foram localizadas em seus endereços cadastrais e/ou não atenderam às intimações para prestar esclarecimentos ou, ainda, responderam de forma inconclusiva.

“35. De qualquer forma, como salientou a fiscalização, em nenhum caso foram apurados fatos que demonstrassem a Lemar como empresa que tenha realmente existido. O que é mais importante para a nossa análise é que a movimentação bancária de aqui se trata não foi operada pelos ditos sócios, mas sim pelas pessoas vinculadas à Fenton, o Sr. Carlos Lemos e a Sra. Elizabete C. Silva, o primeiro, dirigente (ou consultor) da Fenton, a segunda, sua secretária (Anexo I, fls. 80/87). Mesmo que não se conheça o destino de alguns pagamentos, ou a origem de certos recebimentos, resta claro que a conta que abrigou essas movimentações era de titularidade de fato da Fenton, e quando foi possível identificar a natureza das operações correspondentes a depósitos ou a pagamentos bancários, verificou-se que a beneficiária, direta ou indiretamente, era sempre a interessada (Fenton). Ora, não poderia ser outra a conclusão de que qualquer omissão que tivesse sua gênese na movimentação bancária da referida conta só poderia ser imputada à Fenton. Refuto, então, as alegações contrárias e esta conclusão.



“Da impossibilidade legal e jurídica de responsabilizar a impugnante sobre depósitos bancários da titularidade de terceiros.

“36. Pelas razões já expostas, entendo que não merece acolhimento a tentativa de desqualificar os depoimentos das testemunhas que negociavam com a Fenton e seus responsáveis, malgrado registro da operação bancária correspondente ter sido feito em conta corrente supostamente pertencente a um terceiro (Lemar). O simples teor de alguns desses testemunhos já impõe ao acervo probatório uma força significativa no que toca à conclusão de que o real titular das operações supostamente efetuadas pela Lemar era de fato a Fenton (*vide* Anexos).

“Da ilegalidade do arbitramento.

“37. Ao contrário do que afirma a interessada, entendo que havia sim base para o uso, de ofício, da sistemática do arbitramento para apuração do lucro e dos tributos correspondentes. A meu ver, a referida sistemática de apuração de matéria tributária aflora como consequência natural e compulsória, *vis-à-vis* as circunstâncias fáticas já mencionadasção do IRPJ calculado por estimativa, nos meses de agosto de 2002 e nos meses de janeiro a agosto de 2004.

“38. O volume excessivo da movimentação financeira – a qual se comprovou ser de titularidade da interessada e não de interposta pessoa - em comparação com as diminutas receitas por ela declaradas nesses dois anos autuados (*vide* quadro de fl. 347) fez emergir a conclusão de que sua escrituração contábil apresentava-se de tal forma divorciada da matéria tributável descoberta pela fiscalização e subtraída de incidência fiscal, que somente a sistemática legal do arbitramento poderia construir uma representação mais real dos fatos, a fim de dar maior efetividade à tributação, e representar a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda de que fala o art. 43, do CTN. Ademais, sua pugna pela inaplicabilidade do uso do arbitramento do lucro na espécie soa como se quisesse que a omissão de receitas encontrada fosse adicionada em sua totalidade ao seu lucro líquido declarado, sem qualquer avaliação de elementos redutores dessas receitas. O arbitramento, como o aqui efetuado, ao presumir lucro oriundo de receita conhecida, presume, concomitantemente, os custos ou despesas correspondentes a essa receita. Isto, a meu ver, demonstra o conservadorismo do critério, implicando, por consequência, benefício à interessada. Sobre o tema há diversos acórdãos do Conselho de Contribuintes, cito alguns:

OMISSÃO DE RECEITA - LUCRO ARBITRADO - A receita omitida, apurada em arbitramento de lucros, impõe o efetivo arbitramento dos lucros com base nos parâmetros legais, para se levar à tributação percentual da receita tida como omitida, mas nunca 100% da omissão, por afronta ao artigo 43 do CTN, como também ao seu art. 3º, quando a tributação total se reveste com características de penalidade. (Acórdão 103-20308, de 06/06/2000)

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - ARBITRAMENTO – DEPÓSITOS BANCÁRIOS EM INTERPOSTA PESSOA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ORIGEM – ELEMENTOS DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Uma vez efetuado trabalho fiscal com base em consistentes e robustos indícios e provas documentais sobre a existência de interposta pessoa nas operações financeiras de titularidade do contribuinte, que não foram afastados por sua argumentação jurídica, e uma vez demonstrado cabalmente o nexo da



conta investigada com a contribuinte, prevalece a presunção legal de omissão de receitas, agravada pelo uso de interposta pessoa, cuja imputação não foi elidida por provas em contrário. (Acórdão 101-94891, de 17/03/2005)

“39. O mesmo vale para refutar a alegação de que não se pode cumular omissão de receitas com arbitramento. O que não é permitido é fazer coincidir a receita omitida oriunda de depósitos com o próprio lucro arbitrado. Isto, como vimos, foi justamente evitado como o arbitramento. Vale mencionar mais acórdão, agora da 8ª Câmara do 1º CC:

IRPJ – ARBITRAMENTO – FORMA DE APURAÇÃO – OMISSÃO DE RECEITAS – A receita omitida detectada pela fiscalização compõe a receita bruta que é base para apuração do lucro arbitrado, nos termos do art. 27 da Lei 9.430/96. (Acórdão 108-07355, de 16/04/2003)

“40. Assim, entendo que a opção pelo arbitramento do lucro neste caso deve ser mantida, pois se deu sob os estritos critérios legais.

“Da inocorrência da pretensa omissão de receitas.

“41. Neste ponto a interessada objeta a própria presunção de omissão de receitas com base em depósitos bancários de que fala, em especial, o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

“42. Pois bem, a partir de 1º de janeiro de 1997, com a edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42, a existência dos depósitos bancários cuja origem não seja comprovada - notadamente quando tais depósitos se dão em interposta pessoa - foi erigida à condição de presunção legal de omissão de receita. Assim dispõe o citado dispositivo legal, *verbis*:

Art.42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

(...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002).

“43. Portanto, com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, que introduziu novas presunções legais no campo tributário, passou a ocorrer uma inversão do ônus da prova, ou seja, cabe ao sujeito passivo da relação jurídica provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde à realidade.

“44. Assim, a existência de depósitos não escriturados ou de origens não comprovadas tornou-se uma nova hipótese legal de presunção de omissão de receitas, que veio se juntar ao elenco já existente. Com isso, atenuou-se a carga probatória atribuída ao fisco, que precisa apenas demonstrar a existência de depósitos bancários não escriturados, ou de origem não comprovada, para satisfazer o *onus probandi* a seu cargo. Eis a seguinte ementa de acórdão da 8ª Câmara do 1º CC.

IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – DEPÓSITOS SEM COMPROVAÇÃO DE ORIGEM – ÔNUS DA PROVA – Cabe ao contribuinte comprovar a origem, com documentos hábeis e idôneos, de depósitos relacionados pela fiscalização, sob pena de serem considerados tais valores omissão de receita, por expressa presunção legal (art. 42 da Lei 9430/96). Desse modo, não é ônus da fiscalização promover cruzamento de depósitos bancários e operações que não estariam reportadas nos livros contábeis ou fiscais. IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS – CONTA BANCÁRIA DE INTERPOSTA PESSOA – A existência de talão de cheque assinado em branco encontrado no estabelecimento, a confirmação da operação comercial por terceiros que receberam cheques emitidos por interposta pessoa e a coincidência de valores de depósito e de operações registradas em documentos apreendidos são suficientes para confirmar a utilização de interposta pessoa na movimentação de conta bancária em favor do contribuinte. (Acórdão 108-07355, de 16/04/2003)

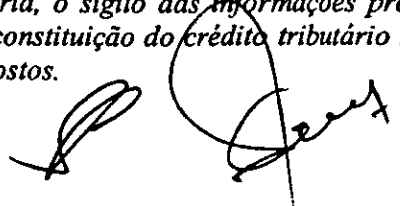
“45. Portanto, como a fiscalização demonstrou a contento a existência de depósitos bancários não escriturados que beneficiaram a interessada, efetuados em conta bancária de interposta pessoa, procede o lançamento amparado pelo art. 42 da Lei n.º 9.430/1996 acima transcrito.

“46. Outro aspecto a analisar é aquele que se destina verificar a legalidade, ou não, do uso de informações bancárias colhidas de instituições financeiras, mesmo para fatos anteriores a 2002, tendo em vista a vigência da Lei nº 10.147, de 2001.

“47. Nesse contexto, a Lei nº 9.311/96, ao instituir a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), vedava a utilização das informações referentes a essa contribuição (identificação dos contribuintes e valores globais das operações) para fins de constituição de crédito tributário relativo a outras ou impostos:

Art. 11. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração da contribuição, incluídas as atividades de tributação, fiscalização e arrecadação.

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, vedada sua utilização para constituição do crédito tributário relativo a outras contribuições ou impostos.



[...]

“48. No entanto, a Lei n.º 10.174, de 9 de janeiro de 2001 (dou 10/01/01), alterou o entendimento:

Art.1º O art. 11 da Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art.11.....

§ 3º A Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento, no âmbito do procedimento fiscal, do crédito tributário porventura existente, observado o disposto no art. 42 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1.996, e alterações posteriores.” (NR)

“49. O art. 1º, § 3º, III, da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001 (DOU 11/01/01), estabeleceu:

Art. 1º

§ 3º Não constitui violação do dever de sigilo:

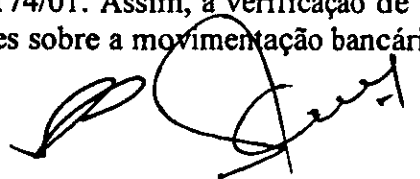
III – o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei no 9.311, de 24 de outubro de 1996;

“50. A nova legislação tem aplicação imediata. Não há que se falar em retroatividade da lei (nem a lei precisaria prever a retroatividade); tampouco agressão a direito adquirido. As normas ora discutidas são de natureza processual, logo, regulam procedimentos a partir de sua vigência. Se, por exemplo, um determinado tipo de prova tornou-se consentido, ele passa a ser admissível processualmente, mesmo que seja para provar algum fato jurídico ocorrido anteriormente à faculdade estabelecida pela lei. O contrário ocorre quanto às situações jurídicas regradas pelo direito material, cujas regras de aplicação são as da ocorrência dos fatos. No campo do direito tributário, tal entendimento está explícito no art. 144, *caput* § 1º, do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

“51. Os poderes de investigação do fisco foram ampliados com a edição da Lei Complementar n.º 105/01 e da Lei n.º 10.174/01. Assim, a verificação de indício de infração tributária, detectada a partir de informações sobre a movimentação bancária relativas à CPMF,



pode gerar a instauração de procedimento fiscal para investigação de outros tributos, inclusive imposto de renda e reflexos, desde que observado o art. 42 da Lei n.º 9.430/96 e alterações posteriores. O TRF da 4ª Região vem se manifestando nesse sentido:

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº2001.04.01.045127-8/SC

TRIBUTÁRIO. REPASSE DE DADOS RELATIVOS À CPMF PARA FINS DE FISCALIZAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SIGILO BANCÁRIO.

O acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo de procedimento fiscal regularmente instaurado, não afronta, a priori, os direitos e garantias individuais de inviolabilidade da intimidade, da vida privada, da honra e da imagem das pessoas e de inviolabilidade do sigilo de dados, assegurados no art. 5º, incisos X e XII da CF/88, conforme entendimento sedimentado no tribunal.

No plano infraconstitucional, a legislação prevê o repasse de informações relativas a operações bancárias pela instituição financeira à autoridade fazendária, bem como a possibilidade de utilização dessas informações para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições e para lançamento do crédito tributário porventura existente (Lei 8.021/90, Lei 9.311/96, Lei 10.174/2001, Lei complementar n.º 105/2001).

As disposições da Lei n.º 10.174/2001 relativas à utilização das informações da CPMF para fins de instauração de procedimento fiscal relacionado a outros tributos não se restringem a fatos geradores ocorridos posteriormente à edição da lei, pois, nos termos do art. 144, § 1º, do CTN, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas.

“52. Mesmo antes da publicação da Lei Complementar n.º 105, de 10 de janeiro de 2001, estabelecendo em seu art. 1º, § 3º, III, que “não constitui violação do dever de sigilo o fornecimento das informações de que trata o § 2º do art. 11 da Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996”, a obtenção de dados bancários já estava prevista no art. 8º da Lei 8.021, de 1990, bem como no próprio CTN, em seu art. 197, que dispõe:

Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

(...)

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

“53. Neste sentido, cita-se decisão do Superior Tribunal de Justiça, publicado do DJ, em 25 de fevereiro de 2004, *in verbis*:

AÇÃO CAUTELAR. TRIBUTÁRIO. NORMAS DE CARÁTER PROCEDIMENTAL. APLICAÇÃO INTERTEMPORAL. UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÕES OBTIDAS A PARTIR DA ARRECADAÇÃO DA CPMF PARA A CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO REFERENTE A OUTROS TRIBUTOS. RETROATIVIDADE PERMITIDA PELO ART. 144, § 1º DO CTN.

1. O resguardo de informações bancárias era regido, ao tempo dos fatos que compõe a presente demanda (ano de 1998), pela Lei 4.595/64, reguladora do Sistema Financeiro Nacional, e que foi recepcionada pelo art. 192 da Constituição Federal com força de lei complementar, ante a ausência de norma regulamentadora desse dispositivo, até o advento da Lei Complementar 105/2001.

2. O art. 38 da Lei 4.595/64, revogado pela Lei Complementar 105/2001, previa a possibilidade de quebra do sigilo bancário apenas por decisão judicial.

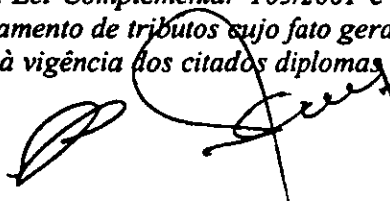
3. Com o advento da Lei 9.311/96, que instituiu a CPMF, as instituições financeiras responsáveis pela retenção da referida contribuição, ficaram obrigadas a prestar à Secretaria da Receita Federal informações a respeito da identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações bancárias, sendo vedado, a teor do que preceituava o § 3º da art. 11 da mencionada lei, a utilização dessas informações para a constituição de crédito referente a outros tributos.

4. A possibilidade de quebra do sigilo bancário também foi objeto de alteração legislativa, levada a efeito pela Lei Complementar 105/2001, cujo art., 6º dispõe: "Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente."

5. A teor do que dispõe o art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, as leis tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao passo que as leis de natureza material só alcançam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

6. Norma que permite a utilização de informações bancárias para fins de apuração e constituição de crédito tributário, por envolver natureza procedimental, tem aplicação imediata, alcançando mesmo fatos pretéritos.

7. A exegese do art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional, considerada a natureza formal da norma que permite o cruzamento de dados referentes à arrecadação da CPMF para fins de constituição de crédito relativo a outros tributos, conduz à conclusão da possibilidade da aplicação dos artigos 6º da Lei Complementar 105/2001 e 1º da Lei 10.174/2001 ao ato de lançamento de tributos cujo fato gerador se verificou em exercício anterior à vigência dos citados diplomas legais,



desde que a constituição do crédito em si não esteja alcançada pela decadência.

8. Inexiste direito adquirido de obstar a fiscalização de negócios tributários, máxime porque, enquanto não extinto o crédito tributário a Autoridade Fiscal tem o dever vinculativo do lançamento em correspondência ao direito de tributar da entidade estatal.

[...]

12. Ação Cautelar improcedente.

“54. Por fim, vale mencionar o pronunciamento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a qual espousa o mesmo entendimento aqui expresso:

PARECER PGFN/CAT/Nº 1649/2003

Utilização de informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF para instaurar procedimento administrativo destinado a verificar a existência de obrigação tributária relativa a outros tributos e a constituir o respectivo crédito.

Aplicação no tempo da alteração introduzida na parte final do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, pela Lei nº 10.174, de 2001.

Solução da questão à luz do princípio tempus regit actum, consagrado no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil e no art. 144 do CTN. Aplicação imediata da lei nova, que disciplina um efeito decorrente do inadimplemento voluntário da obrigação tributária que se prolonga no tempo, e que não institui nova hipótese de incidência tributária. Inexistência de ofensa ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido e à coisa julgada.

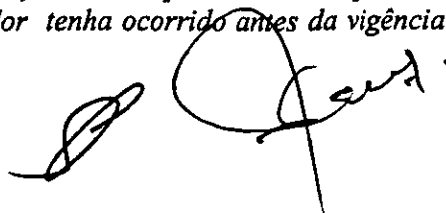
Possibilidade de que a complementação das informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF seja realizada nos termos da Lei Complementar nº 105/2001, cuja pretensa inconstitucionalidade, além de ser incabível, não pode ser reconhecida pelos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

(...).

IV – Conclusão

81. Ante o exposto, conclui-se:

81.1) alteração introduzida na parte final do § 3º do art. 11 da Lei nº 9.311, de 1996, por força da Lei nº 10.174, de 2001, deve ter aplicação imediata, de modo que a Secretaria da Receita Federal está autorizada a utilizar as informações obtidas no âmbito da fiscalização da CPMF, já disponíveis ou obtidas após o advento da nova Lei, para, após o início da vigência da Lei nº 10.174, de 2001, instaurar procedimento administrativo com o objetivo de verificar a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária relativa a tributo distinto da CPMF e de realizar o lançamento respectivo, ainda que se trate de obrigação cujo fato gerador tenha ocorrido antes da vigência da Lei nº 10.174, de 2001;



81.2) não se trata, no caso, de aplicação retroativa da Lei n.º 10.174, de 2001, mas da sua aplicação imediata, com espeque no princípio *tempus regit actum*, no art. 6.º da Lei de Introdução ao Código Civil, e no § 1.º do art. 144 do Código Tributário Nacional, pois não ocorre, no caso, ofensa potencial a ato jurídico perfeito, a direito adquirido ou a coisa julgada, devendo-se, apenas nesta última hipótese, realizar o exame caso a caso;

81.3) não está correto o entendimento adotado pela Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de que a Lei n.º 10.174, de 2001, criou nova hipótese de incidência do imposto de renda;

8.4) o § 2.º do art. 144 do Código Tributário Nacional não constitui exceção à regra do § 1.º do mesmo dispositivo, não sendo relevante para o deslinde da questão relativa à aplicação no tempo da alteração introduzida pela Lei n.º 10.174, de 2001;

8.5) os dispositivos da Lei Complementar n.º 105, de 2001, que autorizam o acesso da administração tributária a informações bancárias mais detalhadas acerca da vida financeira dos contribuintes não são inconstitucionais;

8.6) os Conselhos de Contribuintes não estão autorizados, atualmente, a afastar a aplicabilidade desses dispositivos com fundamento na sua inconstitucionalidade, mas compete-lhes apreciar se o acesso às informações em questão foi realizada com a observância do devido processo legal;

8.7) a aplicação no tempo dos dispositivos da Lei Complementar n.º 105, de 2001, ou não oferece conflitos de direito intertemporal, ou, se admitido o conflito, há de ser regulada mediante a regra da aplicação imediata, adotando-se a mesma solução proposta para a Lei n.º 10.174, de 2001, por se tratar de disciplina jurídica de aspectos processuais da atividade de lançamento.

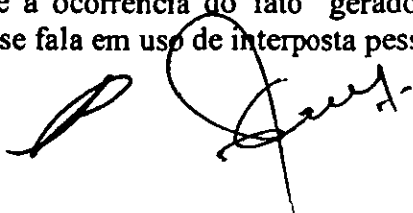
(Lavra da procuradora da Fazenda Nacional PRISCILA FARIA DA SILVA e aprovação do Procurador-Geral Adjunto FRANCISCO TADEU BARBOSA DE ALENCAR, em 23/09/03)

“55. Face ao exposto, é também improcedente a alegação levantada pela interessada neste tópico.

“Do descabimento da multa agravada.

“56. Quando me pronunciei sobre a materialidade da autuação, sobre o uso da interposta pessoa, sobre a movimentação financeira incompatível, sobre os demais elementos e circunstâncias do feito já, de certo modo, antecipei meu juízo favorável à aplicação da multa de ofício qualificada de 150%, a qual incidiu sobre a matéria relativa aos anos de 2000 e 2001 (a multa isolada, respeitante a fatos ocorridos em 2002 e 2004, será tratada mais adiante neste voto).

“47. Em hipótese semelhante à que analisamos, o 1.º Conselho de Contribuinte erigiu a seguinte ementa, onde reconhece a ocorrência do fato gerador e o motivo para qualificação da multa, notadamente quando se fala em uso de interposta pessoa:



IRPJ – OMISSÃO DE RECEITAS - ARBITRAMENTO – DEPÓSITOS BANCÁRIOS EM INTERPOSTA PESSOA - FALTA DE COMPROVAÇÃO DE ORIGEM – ELEMENTOS DE EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - Uma vez efetuado trabalho fiscal com base em consistentes e robustos indícios e provas documentais sobre a existência de interposta pessoa nas operações financeiras de titularidade do contribuinte, que não foram afastados por sua argumentação jurídica, e uma vez demonstrado cabalmente o nexo da conta investigada com a contribuinte, prevalece a presunção legal de omissão de receitas, agravada pelo uso de interposta pessoa, cuja imputação não foi elidida por provas em contrário (1º CC, 1ª Câmara, acórdão 101-94891, de 17/03/05, relatado por Orlando José Gonçalves Bueno).

“58. O uso de tamanho artil de modo a desviar as atenções do Fisco para empresa fictícia, suposta titular de movimentação financeira, a qual de fato beneficiava a interessada, conforme demonstrado à sociedade pelas autoridades fiscalizadoras, explícita de forma cabal o intuito fraudulento inserto nas operações analisadas. Em suma, entendo que as condições objetivas e subjetivas para a incidência da multa qualificada de 150%, como cominada no inciso II, do art. 44, da Lei nº 9.730, de 1996, foram alcançadas; logo, deve ser mantido o apenamento mais gravoso.

“Da inexatidão da base de cálculo do IRPJ lançado de ofício.

“59. Aqui a interessada levanta a hipótese de inexatidão do lançamento de IRPJ, pois se teria apurado a base de cálculo do imposto sem dedução da CSLL. Sobre esse tema cabe a simples leitura do que diz a norma, da qual não posso me escusar de conhecer, e que nos aponta a solução. Senão vejamos o que diz o § 6º, do art. 344, do RIR, de 1999:

Art. 344. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41).

(...)

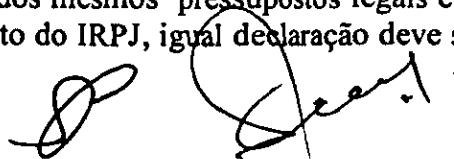
§ 6º A partir de 1º de janeiro de 1997, o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.316, de 1996, art. 1º).

“60. Tratamos, como vimos, de fatos ocorridos nos anos de 2000 e 2001. Conseqüentemente, é incabível a argüição de dedutibilidade da CSLL na apuração do lucro real desses anos; com isso, tomo como procedente a autuação também nesse ponto.

“61. De todo o exposto, não vejo reparo a ser feito no lançamento que apurou o IRPJ sobre receitas omitidas, devendo o auto de infração correspondente ser tido como procedente.

“Tributações Reflexas.

“62. A Contribuição Social sobre o Lucro lançada aqui é decorre diretamente da apuração relativa ao IRPJ, pois se valeu dos mesmos pressupostos legais e fáticos. Assim, dado que considere procedente o lançamento do IRPJ, igual declaração deve ser dada quanto à exigência da CSLL.



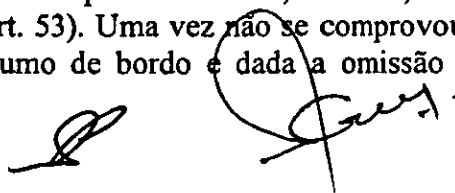
“63. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, também, na essência, colhem a mesma *ratio* já manifestada neste voto quando me pronuncie favoravelmente à procedência da omissão de receitas apurada no lançamento do IRPJ. Não obstante, a interessada agrega manifestação específica, não antes traterandos os depósitos bancários em montante superior à receita bruta contabilizada, e que, tendo em vista o fato de haver apurado receitas não contabilizadas em montantes superiores às declaradas, sua contabilidade seria imprestável para fins de determinação do lucro real;

“64. De fato, somente os fabricantes e os importadores de cigarros, em relação à receita de venda desses produtos, estão sujeitos ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na condição de contribuintes e de substitutos dos respectivos comerciantes varejistas (Lei Complementar nº70, de 1991, art. 3º, Lei nº9.715, de 1998, art. 5º e Lei nº9.532, de 1997, art. 53). Lembrando ainda que as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins serão o preço fixado para venda do produto no varejo multiplicado por: um inteiro e trinta e oito centésimos, no caso do PIS/Pasep, e um inteiro e dezoito centésimos, na Cofins.

“65. Primeiramente, em sede de verificação da sujeição passiva decorrente desse modelo de tributação por substituição ou concentrada, cumpre-nos inicialmente observar a natureza jurídica da interessada de forma a verificar se é fabricante de cigarros (contribuinte substituto) ou comerciante varejista desse produto. Neste mister, ao me debruçar sobre as informações constantes dos cadastros e dos atos constitutivos da Fenton, vejo que ela informa na Declaração de Imposto de Renda dos exercícios de 2001 e 2002 (fls. 05 e 46) que a sua atividade econômica (CNAE-Fiscal) é justamente a de “Fabricação de cigarros e cigarrilhas”, código 16.00-4/01 o cadastro da SRF. Mais ainda, seu contrato social, cláusula 2ª (fl. 504), distingue como seu objeto social o “... *exercício em dedicação exclusiva nas atividades de industrialização, comércio e distribuição de cigarros e de produtos de fumo, de fabricação de filtros, de beneficiamento e industrialização de fumos; (...) de importação de matérias-primas de importação e exportação e de outros insumos e de máquinas para o fabrico de cigarros ou de seu aprimoramento (...), tudo em consonância com as regras legais contidas no Decreto-lei nº 1.593/77 e no Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados atualmente em vigor (Decreto nº 87.981/82), no qual diz respeito a todos os produtos enquadrados no Capítulo 24 SH-TAB e TIPI em vigor nesta data.*”

“66. Por seu turno, as referidas declarações de IR (fls. 07 e 48/51) dão conta de que o faturamento da interessada ou era oriundo de receita de exportação não incentivada (justamente as exportações indiretas para embarcação de que se falou antes) e de venda no mercado interno de produtos de fabricação própria (contribuinte substituto). E, quando consignou na declaração as receitas sobre as quais incidiriam as referidas contribuições, a interessada deixou claramente registrado que essas receitas derivavam de sua situação de substituto tributário dos varejistas. De resto, nada há nos autos que me faça inferir que a interessada operaria no comércio varejista de cigarros (sem tributação) e não na fabricação e na importação desses produtos, como, ao revés, indica o extenso acervo probatório acostado.

“67. Sendo ela exclusivamente fabricante e importadora de cigarros, cabe a conclusão de que, em relação à receita de venda desses produtos, está sim sujeita ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na condição de substituto dos respectivos comerciantes varejistas (Lei Complementar nº70, de 1991, art. 3º, Lei nº9.715, de 1998, art. 5º e Lei nº9.532, de 1997, art. 53). Uma vez não se comprovou efetiva qualquer de suas exportações indiretas para consumo de bordo e dada a omissão de receitas apurada,



entendo como correta a exigência dessas contribuições sobre a omissão de receita levando em conta sua condição de contribuinte substituto dos varejistas. Sou, dessa forma, pela procedência dos lançamentos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

(...)

“Da ilegalidade dos juros Selic na correção de débitos tributários.

“73. Por último, no que toca a insurgência contra a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic, manifesto-me contrariamente à pretensão da interessada, pois é fato comezinho que não cabe à autoridade lançadora, nem ao julgador administrativo, perquirir laivos de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de lei perfeitamente inserta e vigente no ordenamento pátrio. Nossa atuação é vinculada à lei, não podemos; portanto, dela desconhecer. Apenas para lembrar, tais demandas devem ser dirigidas ao Judiciário, a quem compete enfrentá-las.

Neste ponto, aos fundamentos da decisão recorrida que a exigência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic acha-se pacificada na jurisprudência administrativa, principalmente a partir da edição da seguinte Súmula:

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.

Desta maneira, também para este item a decisão recorrida não merece qualquer reparo.

MULTA ISOLADA

Segundo a decisão recorrida, um dos argumentos da recorrente para a não aplicação da multa isolada diz respeito à apuração, no final do ano, de prejuízos, mesmo nada tendo recolhido antecipadamente.

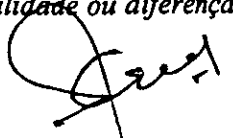
A conclusão do r. acórdão recorrido está em que não importa se a contribuinte apurou prejuízo fiscal no ano, pois, tendo a mesma se omitido de efetuar os recolhimentos mensais correspondentes à antecipação estimada do tributo, é cabível a aplicação da multa isolada.

É diverso o entendimento deste colegiado.

Consigno desde já que adoto como razões de decidir, com as adequações pertinentes, os fundamentos lançados no julgamento do recurso número 142251, relatado pelo ilustre presidente da Quinta Câmara, conselheiro José Clóvis Alves.

O dispositivo legal referido no auto de infração, art. 44, inciso I e § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, tem a seguinte redação:

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 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;

O artigo 2º da Lei nº 9.430/96, acima referido, dispõe:

Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante 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.

O artigo 35 e seus §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada ao § 2º, pelo artigo 1º, da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, tem a seguinte dicção:

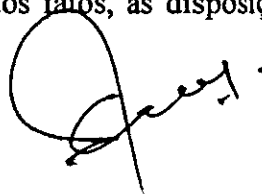
Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através dos balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º. Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário;*

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

Interessa, ainda, à compreensão dos fatos, as disposições do art. 37 da Lei nº 8.981/95:



Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

Existiam no âmbito deste Conselho, teses conflitantes sobre a matéria. A Oitava Câmara decidia que a multa isolada deveria ser aplicada a qualquer tempo e independente do valor apurado no final do período base, enquanto que a Terceira Câmara entendia que a multa isolada só tem lugar antes da entrega da declaração; uma vez apurado o imposto, esse deve prevalecer como base para eventual penalidade a ser aplicada.

Tal conflito jurisprudencial restou pacificado pela ampla maioria da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de abril de 2004, onde ficou assentada a tese abaixo.

Diversas interpretações têm sido dadas aos recolhimentos mensais do IRPJ quando a empresa faz a opção por recolher o tributo com base na estimativa e não no lucro real apurado trimestralmente.

Inicialmente temos que partir da interpretação do regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sujeita ao lucro real.

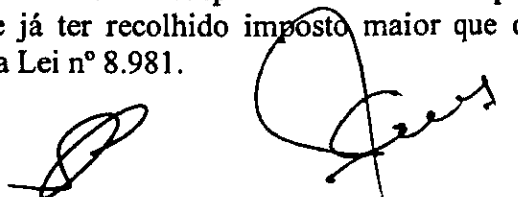
A regra a partir de 01 de janeiro de 1997 é a apuração do lucro real em cada trimestre, ou seja, em 30 de abril, 31 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, conforme art. 1º da Lei nº 9.430 de 1996.

O contribuinte que não tiver condições de apurar o imposto trimestralmente ou que achar conveniente apurá-lo somente no final do ano, opta pelo lucro real anual, mas se obriga a cumprir as regras relativas ao pagamento do IRPJ por estimativa, nos mesmos moldes – base de cálculo e alíquota – daquelas empresas que optaram pelo lucro presumido.

Ao optar sabe de antemão que deverá fazer os recolhimentos considerando como lucro os percentuais estabelecidos na legislação que variam de 1,5% para revenda de combustíveis a 32% para prestação de serviços, até o final do ano, quando então deverá levantar o lucro real e comparar os valores recolhidos tendo como base o lucro estimado mensalmente com o valor devido com base no lucro real anual. Do cálculo pode resultar em imposto recolhido a menor, caso em que recolherá a diferença ou imposto pago a maior, quando então poderá compensar com os valores de tributos devidos apurados a partir de tal constatação.

A opção é livre, visto que a regra é a apuração trimestral do IRPJ com base no lucro real, porém, ao optar pela estimativa, deve nela permanecer durante todo o ano calendário.

A lei faculta ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ por estimativa desde que comprove já ter recolhido imposto maior que o devido nos períodos anteriores, conforme artigo 35 da Lei nº 8.981.



Tal suspensão depende de balanços ou balancetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei n.º 8.981/95, desde que fique demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

Analisando o art. 35, podemos afirmar que a suspensão somente é possível a partir do segundo mês, visto que somente tem lugar a suspensão ou redução do recolhimento com base no lucro estimado se houver pago valor a maior em período ou períodos anteriores, com base em lucro real apurado no(s) período(s) antecedente(s).

Isso indica que embora tenha feito a opção pela estimativa levantou balanço ou balancete mensais e fez demonstração do lucro real, com todas as adições e exclusões obrigatórias na área tributária.

Assim, age corretamente o contribuinte quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, o fazendo com base em balanço ou balancetes mensais que demonstrem ter recolhido em períodos anteriores valores suficientes para cobrir no todo ou em parte o valor do tributo calculado com base na estimativa no novo período.

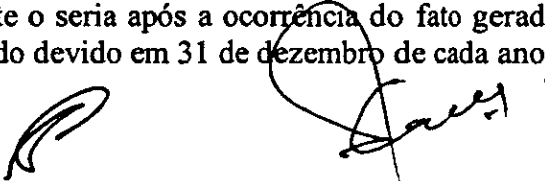
Tal exigência visa dar garantia ao sujeito ativo da relação tributária que a suspensão ou redução do tributo foi correta, visto que o contribuinte tem créditos de recolhimentos a maior de períodos anteriores. Por outra via, sem o cumprimento da obrigação acessória, levantamento do lucro real e balanços ou balancetes não há segurança quanto à suspensão ou redução do pagamento do tributo.

O legislador estabeleceu também que independentemente de ter o contribuinte optante pelo recolhimento do IRPJ com base na estimativa, levantado balanços ou balancetes, ou ter apurado lucro real ou prejuízos, nos meses do ano calendário, deverá fazer o balanço anual e apurar o lucro real anual, ocasião na qual considerará os valores recolhidos, quer através de estimativa, quer através de retenção na fonte em às suas receitas consideradas na base de cálculo.

Disse também o legislador que a falta de pagamento do tributo com base na estimativa sujeita o infrator à multa de 75%, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente (Lei n.º 9.430/96, art. 44, § 1.º, inciso IV).

Na sistemática atual, o contribuinte é optante pela regra da estimativa mensal, visto que a regra geral para o lucro real é sua apuração, mensal até 1996 e trimestral a partir de 01.01.97.

Nessa hipótese deve o contribuinte optante por esse regime realizar recolhimento por estimativa, a título de antecipação do imposto efetivamente devido no valor apurado em 31 de dezembro de cada ano. Vale dizer, rigorosamente que, para as pessoas jurídicas optantes por esse regime – BALANÇO ANUAL – o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31 de dezembro e, portanto, antes dessa data não existe imposto devido, o que torna incorreta a utilização da expressão “pagamento mensal ou trimestral”, pois como modalidade de extinção da obrigação somente o seria após a ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto dever ser de antecipação do devido em 31 de dezembro de cada ano.



A penalidade prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96 visa dar efetividade à regra dos recolhimentos por estimativa, porém deve ser analisada e aplicada segundo o princípio da razoabilidade.

Analisando a regra sancionatória, ou seja, conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou sobre a diferença de tributo ou contribuição, vale dizer, que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição, seja em forma definitiva seja como antecipação.

No caso de recolhimento por estimativa previsto no art. 2º da Lei nº 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos, como dito anteriormente, a empresa deverá demonstrar através de balanços ou balancetes, que o valor acumulado já excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme preceitua o artigo 35 da Lei nº 8.981, que na letra "b" de seu § 1º diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeitos para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano calendário. Tal previsão indica que tais obrigações acessórias têm caráter precário, ou seja, servirão para comprovar o correto cumprimento da regra da estimativa no curso do ano calendário, após o que haverá prevalência do balanço anual.

Do exposto podemos concluir que há aparente conflito entre parte da norma sancionatória, inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, com o próprio caput do artigo já que o caput prevê multa pela totalidade ou diferença de imposto, enquanto que o inciso IV prevê a multa ainda que seja apurado prejuízo fiscal no ano calendário.

Podemos afirmar que o aparente conflito também existe entre a previsão de exigência da multa ainda que se apure prejuízo, com a previsão contida na letra "b" do § 1º do artigo 35 da Lei nº 8.981/95, nos casos em que o contribuinte não recolhe as estimativas, e nem levanta os balanços ou balancetes, mas que no balanço em 31.12 apura prejuízo fiscal.

Se os balanços e balancetes têm vida efêmera ou seja só servem até o levantamento do balanço que dirá a verdadeira base de cálculo, como pode a sua ausência, no caso de prejuízo final, ensejar a aplicação de penalidade após o cálculo do imposto? Não há mais imposto, logo nos termos do caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais base de cálculo para a multa.

Não se diga que com isso possa estar se negando efetividade à previsão legal da exigência ainda que se apure prejuízo. Tal dispositivo deve ser entendido dentro de uma interpretação sistemática que nos leva a crer que tal previsão significa que se o contribuinte não recolher as estimativas obrigatórias, não levantar balanços ou balancetes para comprovar prejuízo, ou mesmo os levantando e ficar comprovado a existência de lucro real e o contribuinte não recolher a exação, fica sujeito à multa isolada, que será aplicada durante o ano, ainda que no final do interregno venha a apurar prejuízo, lucro zero ou lucro inferior às estimativas a que estava obrigado. A multa deve prevalecer não podendo as autoridades julgadoras reduzi-la ao nível do imposto devido na declaração anual.

Para compatibilizar as normas a interpretação deve ser feita levando-se em conta o princípio da razoabilidade, do fato consumado (lucro real anual), e a previsão contida no art. 112 do CTN.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

De fato como já dissemos a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração do resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa.

A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou, seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que como já dissemos têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?

Não há nenhuma dúvida de que o legislador elegeu como base de cálculo da penalidade o valor do tributo, que pode ser entendido durante o ano como o valor das antecipações obrigatórias e após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado (art. 44, Lei nº 9.430/96).

Patente as dúvidas, pode e deve o julgador aplicar o artigo 112 do CTN de modo a adaptar a exigência da penalidade ao objetivo do legislador, ou seja, proteger o sistema de bases correntes com recolhimentos durante o período de formação da base tributável anual.

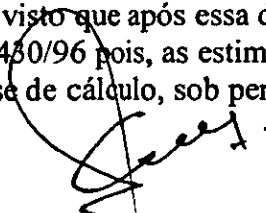
Assim entendo que a penalidade deve ser aplicada sobre as seguintes bases:

1ª hipótese: o contribuinte não recolhe as estimativas e nem levanta balanços ou balancetes que pudessem comprovar prejuízo ou recolhimento a maior de imposto em períodos anteriores dentro do ano base.

a) Durante o ano-calendário e no ano seguinte até o levantamento do balanço anual e apuração do lucro real anual, a base de cálculo da multa deve ser o valor das estimativas não recolhidas, calculando-se o valor do imposto ou contribuição social, mais adicional sobre o lucro estimado, segundo o respectivo percentual previsto na legislação para a atividade.

b) após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

c) Ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do lucro real, visto que após essa data não há mais base de cálculo nos termos do caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 pois, as estimativas mostram-se indevidas. Assim, se indevidas, não podem mais ser base de cálculo, sob pena de se calcular



penalidade sobre base inexistente. Nesse caso podemos dizer que houve apenas o não cumprimento de uma obrigação acessória que seria a demonstração através de balanços ou balancetes de que a empresa no curso do ano teve prejuízo e não lucro tributável.

2ª hipótese: a empresa não recolhe os valores devidos como estimativa, levanta balanços ou balancetes que demonstram a existência de lucro real e não de prejuízo.

a) Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa. Neste caso, a base de cálculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.

b) A empresa apura lucro real anual em valor inferior aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, caso em que a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.

MULTA ISOLADA E PROPORCIONAL – CONCOMITÂNCIA

1) Após o ano-calendário a fiscalização detecta omissão de receita. Deve ser exigida a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada, pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano-calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.

2) No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações, cumprindo corretamente a legislação. Neste caso não há multa a ser cobrada, pois restaram cumpridas corretamente as regras da estimativa.

3) No balanço anual a empresa apura imposto maior que as estimativas recolhidas, em virtude de recolhimento a menor das estimativas a que estava sujeita. A multa a ser aplicada é a isolada, sobre a diferença entre a soma das estimativas a que estava obrigada e a efetivamente recolhida.

4) A empresa declara em DIRF a estimativa correta, mas não efetua recolhimentos. Levanta o balanço anual através do qual demonstra ser devida aquela estimativa. Aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual. A multa a ser lançada será a isolada em razão do não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

Estas foram as hipóteses que de antemão podemos prever, podendo outras surgir, as quais deverão ser analisadas de acordo com os fatos efetivamente ocorridos.

Para cada norma violada deve haver a certeza da resposta que deve seguir o princípio da proporcionalidade, ou seja, a sanção deve ser aplicada na medida da violação, com imparcialidade.

Entendo que o princípio da proporcionalidade aplica-se às sanções tributárias. O limite à sanção é o próprio bem jurídico protegido. No caso este bem é o crédito tributário e será o valor desse crédito tributário, o limite máximo permitido à sanção.



Ora, se durante o ano-calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele, nesse período, pode ser calculada a sanção. Após o evento do balanço anual, com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a ser aquele calculado sobre o lucro real efetivo. Somente sobre esse, se houver, é que poderá ser exigido imposto. Logo, esse é o limite para a aplicação da multa.

Exigir a multa em valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma que prevê a sanção pela utilização de valor maior que o tributo devido como base de cálculo, como o princípio da proporcionalidade, pois após o balanço, o que se mostrou devido a título de antecipação foi o valor do imposto apurado com base no lucro real, sendo que qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição. Logo, utilizando uma base maior, na realidade estaria o fisco a exigir a multa não sobre a diferença de imposto mas, sobre um valor a ser restituído ou compensado, o que seria um verdadeiro absurdo.

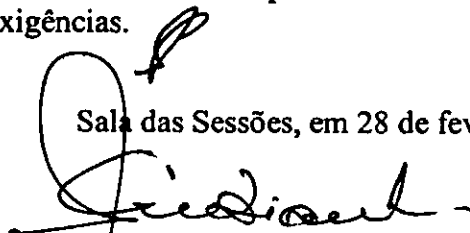
Para a aplicação do acima exposto, analisa-se o caso concreto.

Compulsando os autos, verifica-se que a recorrente, nos anos-calendário de 2002 e 2004, optou pelo lucro real anual, com o recolhimento obrigatório de estimativas mensais, nos termos do artigo 2º, da Lei nº 9.430/96. Contudo, segundo as respectivas DIPJ, nos exercícios correspondentes a recorrente informou prejuízo fiscal.

Outrossim, a recorrente tomou ciência do auto de infração na data de 17 de fevereiro de 2005, portanto fora do curso dos anos-calendário objetos da autuação, caso em que a multa exigível é aquela decorrente do lançamento de ofício, sendo vedada a exigência concomitante de multa isolada.

ISTO POSTO, conheço do recurso e voto no sentido de DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para afastar a exigência relativa à multa isolada, mantendo as demais exigências.

Sala das Sessões, em 28 de fevereiro de 2007.



IRINEU BIANCHI