MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.	: 19740.000684/2003-65
Recurso nº.	: 147.991 – "EX OFFICIO"
Matéria	: CSLL - Exercício de 1999
Recorrente	: DRJ NO RIO DE JANEIRO – RJ I.
Interessada	:SANTANTER BANESPA CIA. DE ARRENDAMENTO (NOVA DENOMINAÇÃO DE SANTANDER LEASING S.A ARRENDAMENTO MERCANTIL)
Sessão de	: 10 de novembro de 2005
Acórdão nº.	: 101-95.272

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. *RECURSO EX OFFICIO* - Tendo a Turma Julgadora *a quo* ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

Recurso conhecido e não provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos por DELEGACIA DA RECEITA FEDERA DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO - RJ I.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 DEZ 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR e ROBERTO WILLIAM GONÇALVES (Suplente Convodado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro CAIO MARCOS CÂNDIDO.

Recurso nº. : 147.991 – "EX OFFICIO"
Recorrente : DRJ NO RIO DE JANEIRO – RJ I.

RELATÓRIO

A Colenda Décima Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ I, recorre de ofício a este Colegiado, em conseqüência de haver considerado improcedente o lançamento formalizado através do Auto de Infração de fls. 40/41, lavrado contra SANTANTER BANESPA COMPANHIA DE ARRENDEAMENTO MERCANTIL (NOVA DENOMINAÇÃO DE SANTANDER LEASING S. A. ARRENDAMENTO MERCANTIL), tendo em vista que o valor do crédito tributário exonerado o foi em montante superior ao limite estabelecido pela legislação de regência, com fundamento no artigo 34, do Decreto n.º 70.235, de 1972, com alterações introduzidas pela Lei n.º 8.748, de 1993.

O "TERMO DE VERIFICFAÇÃO FISCAL E INTIMAÇÃO" de fls. 29/38 descreve as irregularidades apuradas pela Fiscalização, do qual reproduzimos a parte que segue:

> "**1 – <u>Das Despesas Desnecessárias – Produto WAVE</u>**
>
> O Banco Bozano Simonsen S. A. criou um produto financeiro, denominado WAVE, que, trata-se de venda de um direito de o cliente participar de um "swap" com data de início e vencimento.
>
> Opções de compra sobre swaps ou "Swaptions" são contratos normalmente negociados em mercado de balcão, dando ao comprador o direito, mas não a obrigação, de entrar num "swap" a partir de determinada data futura (data de exercício). A duração deste swap, ativo objeto desta opção e que entra em vigor a partir do exercício da opção por parte do comprador, também se encontra determinada no contrato.
>
> Ou seja, em troca de um prêmio pago inicialmente, uma "call swaption" (opção de compra sobre swap) dá ao comprador o direito de, em caso de exercício, entrar em uma operação (swap) na qual, a partir da data desse exercício, fica o mesmo com o direito/obrigação de receber/pagar a diferença calculada entre o montante acordado (valor nocional do swap) (SIC) indexado por determinado indicador eventualmente acrescido de determinado spread ou por determinada taxa e o mesmo indexado por um outro indicador, eventualmente também acrescido de spread, ou outra taxa (ambos diverso do primeiro). Em outras palavras, no caso de exercício da opção por parte do comprador, cada uma das partes da operação fica, após o transcurso do prazo de duração do "swap" vencimento ou manutenção do swap com um ativo ou passivo cujo valor é a diferença entre os dois valores acima citados, calculados através do indexado pelos dois diferentes índices ou taxas.

Todavia o produto WAVE foi utilizado como instrumento de transferência de lucros para o Banco e, conseqüentemente, a geração de despesas que não podem ser consideradas necessárias ou usuais, para efeito de dedutibilidade na apuração do imposto de renda da Fiscalizada, conforme se demonstrará a seguir.

.....

A operação objeto da glosa, encontra-se nas Notas de Negociação de nºs 1110 e 1451. A primeira de nº 1110 emitida em 19/10/1998 para aquisição de 301.858.56381 quotas ao Preço Unitário de 367,6581216 e a segunda de nº 1451 (fls. 20) de 26/10/1998, para alienação uma semana após pelo Preço Unitário de 270,630625 resultando num prejuízo da ordem de R$ 29.288.478,89.

.....

Diante do quadro exposto, demonstrado que as referidas despesas não foram necessárias para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e para a manutenção da respectiva fonte produtora – condição de dedutibilidade de qualquer despesa para efeito de determinação do lucro real.

Porém, restou comprovado pelo contribuinte que as perdas decorreram de variações nas condições de mercado que as justificassem.

Dessa forma, os argumentos apresentados à Fiscalização não impedem que se faça cumprir a legislação fiscal vigente mencionada.

.....

2 – <u>Das Despesas Desnecessárias – Resgate Fiex Emerging Markets</u>

Intimado (...) a apresentar os documentos que suportaram o lançamento em 31/08/1998 na conta 8.1.5.20.99.00.00.00- 0 – Outras, com o seguinte histórico "resgate fiex emerging markets" no valor de R$ 25.029.786,14.

Em resposta por escrito, (...) informou que a Bozano Leasing S/A resolveu, em 31/08/1998, alienar o seu investimento em cotas do Fundo de Investimento do Exterior – FIEX Emerging Markets. Em função da alienação do ativo, apurou um prejuízo contábil no valor de R$ 25.029.786,14. (...).

.....

Nessa mesma data foi apresentado o recibo correspondente a venda de 27.597.656.935 (...) cotas do Emerging Markets Fdo Investimento no Exterior.

.....

Da análise da operação que adiante se demonstrará e à luz da legislação não podemos aceitar sua dedutibilidade, senão vejamos:

1 – Além da operação ter ocorrido entre empresas do conglomerado, foi constatada grande quantidade de negociações particulares de quotas que se estenderam para 1999, e realizada em **infração ao disposto no**

artigo 15 do Regulamento anexo à Circular 2714/96, que determina que as quotas dos fundos de investimento no exterior são nominativas e intransferíveis, condições essas previstas no próprio regulamento dos fundos de investimento no exterior.

2 – Ademais, constatamos do atendimento ao Termo de Intimação, que a Fiscalizada quando apresentou o "Relatório de Histórico de Cotação" acusou inconsistências da seguinte ordem: quota do dia 28/08/98 aponta o valor de R$ 8,65013094, entretanto na operação de aquisição foi utilizada a quota de R$ 9,491073 (...). Majorada a quota em R$ 0,8409423, conforme a seguir:

.....

Depreende-se que as quotas foram adquiridas supervalorizadas, gerando um desembolso a maior da ordem de R$ 23.208.030,47 ou a quantidade de quotas inferior ao que poderia ter adquirido.

Já o inverso ocorreu por ocasião da venda no dia 31/08/98, data do resgate. Conforme Recibo de fls. 56, as 27.597.656,35 quotas foram revendidas ao Meridional Leasing pelo preço de R$ 236.901.598,10, praticada a quota de R$ 8,58411997, porém, segundo o "Relatório de Histórico de Cotação" apresentado pelo contribuinte a cotação no dia 31/08/1998 era de R$ 9,04064279, acarretando distorção no resultado da ordem de R$ 12.598.960,09, conforme se demonstrará a seguir:

.....

3. – Do lançamento da Multa Isolada

Face a legislação fiscal vigente, o fato apurado no item 2.1 e 2.2, ensejou, para os meses de agosto e setembro aplicação de **multa isolada**, segundo dispositivos legais vigentes, nos valores respectivos de R$ 7.070.781,51 para o IRPJ, conforme demonstrativo da multa isolada em anexo (fls. 39).

.....

Em razão do Prejuízo Fiscal Declarado no Ano-Calendário 1998 no valor de R$ 1.801.103,06, a Matéria Tributável absorverá o referido Prejuízo, e utilizará o saldo remanescente de prejuízo fiscal de anos anteriores, limitado a 30% (conforme Lei 8981/95) do Lucro Real Ajustado no presente Auto de Infração, ficando o contribuinte intimado a proceder a retificação do LALUR."

Inaugurada a fase litigiosa do procedimento, o que ocorreu com a protocolização da peça impugnativa de fls. 53/101, foi proferida decisão em primeiro grau, conforme faz certo o Acórdão DRJ/RJOI Nº 6.801, de fls. 206 a 221, cuja ementa tem esta redação:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Data do fato gerador: 31/08/1998, 31/10/1998

Ementa: NULIDADE – INOCORRÊNCIA – O atendimento aos preceitos que balizam o processo administrativo fiscal, especialmente quanto ao amplo direito de defesa do contribuinte, afasta a hipótese de ocorrência de nulidade do lançamento.

MULTA ISOLADA – CONCOMITÂNCIA – Incabível a aplicação da multa isolada, quando já exigida em relação aos mesmos valores a multa proporcional incidente sobre o tributo lançado de ofício.

Lançamento Improcedente."

É O RELATÓRIO.

VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Turma Julgadora de primeiro grau com respaldo no artigo 34, do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com as alterações da Lei nº 8.748, de 1993, por haver sido exonerado o Sujeito Passivo de Crédito Tributário, cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada norma legal.

Conforme nos ensina Zelmo Danari "*in*" "Infrações Tributárias e Delitos Fiscais", Saraiva, São Paulo, 1995, pág 21:

> "A infração tributária pode consistir na violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para com o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais.
>
> Em ambos os casos, a reação do ordenamento jurídico é sempre repressiva da violação, e a sanção mais utilizada pelo Fisco é a penalidade pecuniária, comumente designada multa por infração."

A concretização ou a prática do Ato Administrativo de Lançamento, bem como a sua revisão, de ofício, está previstas no artigo 149, V, do CTN, desde que comprovada qualquer inexatidão ou omissão, por parte do sujeito passivo, quando do exercício da atividade visando a quantificar a obrigação tributária, sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Exercitado pelo contribuinte o direito de optar pelo pagamento do Imposto sobre a Renda - IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, tendo por base as regras jurídicas que informam as denominadas "estimativas mensais", é imperativo o cumprimento da obrigação de dar. Eventual falta ou insuficiência verificada no pagamento dessas exações dá à autoridade administrativa o poder-dever de exigi-los, de ofício, desde que ainda não encerrado o ano civil a que se referem.

Com o advento da Lei nº 8.383, de 1991, implantou-se em nosso País o sistema de tributação em bases correntes, segundo o qual as pessoas jurídicas deveriam apurar, mensalmente, a base de cálculo do imposto de renda conforme os elementos indicados em balanços ou balancetes levantados por período (mensal).

Foi facultado às pessoas jurídicas sujeitas à tributação pelo lucro real, a optar pelo pagamento do tributo, mantida a periodicidade mensal, segundo as regras jurídicas que disciplinam a tributação pelo lucro presumido, mas que se considerava tão somente como "estimativas" do tributo que seria devido.

Uma vez exercida a opção, a pessoa jurídica estaria obrigada a apresentar, no encerramento do ano-calendário, declaração de ajuste anual, momento no qual seriam consolidados os resultados mensalmente alcançados, observadas as regiras que disciplinam a escrituração contábil e fiscal.

A Lei nº 8.541, de 1991, manteve a periodicidade da apuração da base de cálculo mensal; impôs obrigatoriedade na apuração mensal dos resultados, segundo a legislação comercial e fiscal; manteve a opção pelo pagamento do imposto segundo as regras jurídicas da estimativa; e introduziu o denominado lucro real a ser determinado em 31 de dezembro de cada ano, além de estabelecer a obrigação da apresentação da Declaração Anual de Rendimentos.

Por sua vez, a Lei nº 8.981, de 1995, teve o demérito de fixar como base de calculo do imposto de renda devido a cada período mensal, a aplicação de um percentual sobre o valor da receita bruta escrituralmente registrada, resultante do exercício da sua atividade; relativamente ao pagamento do tributo, a lei facultou à pessoa jurídica efetuar o cálculo segundo as regras jurídicas da estimativa, ou determinar o lucro real mensal, observadas as disposições legais que informam o registro contábil e fiscal.

Com o advento da Lei nº 9.430, de 1996, restou mantida a opção pelo pagamento mensal do imposto, por estimativa, alterou-se o período de incidência para trimestral, e do lucro real a ser apurado em 31 de dezembro de cada ano, compensa-se o imposto pago por estimativa, mensalmente.

No caso concreto, o ilustre relator do voto condutor do Aresto submetido ao reexame necessário, enfrenta de plano a preliminar levantada pelo sujeito passivo de que o Ato Administrativo de Lançamento seria nulo, na medida em que teria deixado de observar o comando legal inserto no artigo 142 do CTN, desrespeitando os princípios da legalidade, da segurança jurídica, da vinculação, da tipicidade e, de modo especial, ao princípio da motivação, da ampla defesa e do contraditório.

A propósito do tema, o ilustre relator fez consignar (fls. 218):

> "... cabe observar que o lançamento atende integralmente aos preceitos de ordem pública expressos no art. 142 do Código Tributário Nacional. Além disso, o auto de infração foi lavrado por autoridade competente e apresenta os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

> O auto, em consonância com os princípios da legalidade, segurança jurídica, vinculação e tipicidade, contém o enquadramento legal da infração atribuída à interessada, explicitando os dispositivos considerados infringidos, e apresenta uma descrição clara dos fatos, permitindo a ela conhecer completamente a infração que lhe está sendo atribuída. Tanto é assim, que ela demonstra entender perfeitamente a imputação e dela se defendeu sem qualquer dificuldade, não podendo ser aceita a sua alegação de que estaria impossibilitada de contrapor-se aos argumentos da Fiscalização. Nesse sentido, não se vislumbra na descrição dos fatos defeito a ponto de ensejar a nulidade do lançamento."

De fato, o "Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada sobre a CSLL", às fls.39, permite concluir que em face das matérias tributárias apuradas pela Fiscalização, a base de cálculo da CSLL devida segundo as regras da estimativa, foi alterada para os meses de agosto e outubro de 1998, o que ensejou a aplicação da penalidade prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996. A autoridade lançadora, após descrever as irregularidades que deram causa ao Ato Administrativo de Lançamento, concluiu nestes termos:

> "Face a legislação fiscal, o fato apurado no item 2.1 e 2.2, ensejou, para os meses de agosto e outubro a aplicação da **multa isolada**, segundo dispositivos legais vigentes, (...) conforme demonstrativo da multa isolada em anexo (fls. 39)."

Inocorreu, no caso, a alegada afronta aos princípios constitucionais invocados, notadamente os que estão diretamente relacionados com a prática do Ato Administrativo de Lançamento, quais sejam, o da motivação, da ampla defesa e do contraditório.

O critério adotado pela autoridade lançadora para a recomposição da base de cálculo da CSLL, não passou despercebido ao ilustre relator do voto condutor do Aresto sob exame, conforme se constata com a leitura deste trecho:

> "Como se verifica, o auto de infração ora impugnado foi lavrado em decorrência da glosa de despesas que havia ensejado os lançamentos do IRPJ e da CSLL, formalizados no já referido processo nº 19740.000663/2003-40. Como já relatado, teria havido falta de recolhimento antecipado de CSLL sobre as bases estimadas nos meses de agosto e setembro (SIC) de 1998, que foram recompostas em função das novas bases tributáveis da contribuição apuradas."

Seja em razão da solução dada ao litígio que cuidava o processo nº 19740.000663/2003-40, cujo recurso tomou o nº 143.069, conforme faz certo o Acórdão nº 101-94.851, de 25 de janeiro de 2005, assim ementado:

> **"ROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. *RECURSO EX OFFICIO* -** Tendo o Julgador *a quo* ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.
>
> **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO. NULIDADE. PRONÚNCIA**. *"Ex vi"* do disposto no § 3º, do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, introduzido pelo artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, quando, no mérito, a decisão puder ser favorável ao sujeito passivo na relação jurídica tributária, a quem aproveita a declaração de nulidade do feito, o Colegiado não a pronunciará.
>
> **I.R.P.J. – DESPESAS OPERACIONAIS. – DEDUTIBILIDADE**. – Na análise da dedutibilidade das despesas decorrentes de operações no mercado financeiro, o Fisco tem ter em conta as características desse investimento Às perdas incorridas nas operações de cobertura, *"hedge"*, inaplicável é a limitação de que cuida o § 4º do artigo 76 da Lei nº 8.981, de 1985, o que torna evidente concluir que a perda incorrida nas operações de cobertura, é dedutível sem observância daquele limite.
>
> Recursos conhecidos: negado o de ofício e provido o voluntário."

seja em razão da jurisprudência emanada deste Conselho, que consagra entendimento no sentido de que os ajustes promovidos na base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, apurados e pagos segundo as regras da estimativa, quando resultantes de ato de ofício, que não envolvam omissões ou exclusões manifestamente contrárias à legislação de regência, mas sim de divergências de interpretação de texto legal, não ensejam a aplicação da denominada "multa isolada".

Todavia, em razão do posicionamento adotado pelo ilustre relator do voto condutor do Acórdão submetido ao reexame necessário, a questão prejudicial à análise do mérito, que tratou da decadência do direito de proceder ao lançamento da penalidade pecuniária, foi enfrentada e rejeitada ao fundamento de que, no caso, face haver inexistido prévio pagamento da contribuição, aplicável o comando legal inserto no artigo 173, I, do CTN.

Esta Câmara já se manifestou, em inúmeras oportunidades, sobre o tema colocado para análise. Dentre as inúmeras decisões, vale trazer à colação os ensinamentos ministrados pela Insigne Conselheira Sandra Maria Faroni, quando do julgamento do Recurso nº 135.794, do qual resultou decisão consubstanciada no Acórdão nº 101-95.204, de 19 de outubro de 2005, *"verbis"*:

> "Passo a analisar a preliminar de decadência suscitada, em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997.
>
> Rejeitou-a a Turma Julgadora de primeira instância ao argumento de se tratar de lançamento de ofício e, como tal, ser a decadência regida pelo art. 173, I, do CTN. Pondera o ilustre relator:

"Entendo que o imposto de renda se amolda à modalidade de lançamento por homologação (art. 150 do Código Tributário Nacional), em que se atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar seu recolhimento, sem o prévio exame da autoridade administrativa.

Acontece que não havendo qualquer pagamento do imposto, o lançamento, que era por homologação, passa a ser direto ou de ofício (art. 149 do CTN). Nesse caso, o lapso qüinqüenal de decadência inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (CTN, art. 173, I).

Tratando-se, no caso vertente, de imposto de renda referente ao ano-calendário de 1997, o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado em 1998, após a data da entrega da Declaração de Rendimentos. O primeiro dia do exercício seguinte foi o dia 1º de janeiro de 1999, assim, o prazo decadencial se completará somente em 31/12/2003. Tendo o lançamento sido efetuado em 17/12/02, não há que se falar em decadência para o presente caso."

Tem razão o Relator quando diz que o lançamento a ser feito corresponde à modalidade de "lançamento de ofício". Efetivamente, qualquer que seja a modalidade de lançamento prevista na legislação específica de um determinado tributo – por declaração ou por homologação – constatado erro no crédito apurado, a administração exigirá a diferença mediante lançamento de ofício. Mas nada permite concluir, como fez o ilustre Relator, que, em se tratando de lançamento de ofício, a decadência se rege necessariamente pelo art. 173, I, do CTN. O lançamento de ofício para exigir crédito tributário decorrente de erros cometidos no lançamento original (qualquer que seja a modalidade prevista na legislação do tributo) ou para aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação legal, só pode ser feito enquanto não transcorrido o prazo de decadência, que é de cinco anos. Porém o termo inicial para contagem desse prazo varia, conforme se trate de tributo sujeito a lançamento por declaração ou a lançamento por homologação.

Estabelece o Código Tributário Nacional:

"Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;
II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela

autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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

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

> II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
>
> Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Portanto, o CTN prevê três modalidade de lançamento : por declaração (art. 147), por homologação (art. 150) e de ofício (art. 149). Quanto a este último, excetuada a hipótese em que a lei o prevê como lançamento original, (inciso I do art. 149) , é ele decorrente de infração (falta ou insuficiência de tributo nas hipóteses de lançamento por declaração ou por homologação, e portanto, subsidiário e sempre acompanhado de penalidade (art. 149, incisos II a V e VII a IX), ou praticado exclusivamente para aplicar penalidade (art. 149, inc. VI).

Nos casos de lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador, ressalvadas as hipóteses de fraude, dolo ou simulação (art. 150, § 4º). Nesses casos, segundo a melhor doutrina, o prazo decadencial passa a ser regido pelo art. 173, inciso I, do CTN, em razão do comando específico emanado do § 4º, *in fine*, do art. 150. É que, inexistindo regra específica, no tocante ao prazo decadencial aplicável aos casos de fraude, dolo, simulação e conluio, deve ser adotada a regra geral contida no art. 173, tendo em vista que nenhuma relação jurídico-tributária poderá protelar-se indefinidamente no tempo, sob pena de ferir o princípio da segurança jurídica.

Nessa ordem de idéias, a contagem do prazo de decadência para o lançamento de ofício não se rege *sempre* pelo art. 173, I, do CTN, mas sim, depende da modalidade de lançamento prevista na legislação específica do tributo.

Para os tributos cuja legislação preveja como sistemática de lançamento o "por homologação", o *dies a quo* para a contagem do prazo de cinco anos será : (1) o da ocorrência do fato gerador, como regra geral: (2) o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o imposto poderia ter sido lançado, para os casos de dolo, fraude ou simulação.

Essa a regra para a decadência em relação ao tributo e à multa proporcional com ele lançada que, por se tratar de acessório, segue sempre o principal. Porém, em se tratando de multa lançada isoladamente, não é aplicável a regra do artigo 150, que trata do lançamento de tributo. Nesse caso, a norma para contagem da decadência será sempre a regra geral do artigo 173.

Quanto ao evidente intuito de fraude, não remanesce qualquer dúvida. O fato de manter conta corrente bancária à margem da escrituração, e nela depositar receitas também não escrituradas e omitidas à tributação, torna evidente o intuito doloso. Além disso, também é prova do evidente intuito de fraude o cancelamento fictício das notas fiscais, fato não refutado na impugnação.

> Presente o evidente intuito de fraude, o termo inicial a ser considerado será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado.
>
> Segundo o entendimento deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao qual me rendo, em se tratando de lucro real anual, o lançamento só poderia ser efetuado após o encerramento do balanço anual. Nesse caso, para o ano-calendário de 1997, o lançamento poderia ser efetuado em 01/01/1998, o termo inicial seria 1º de janeiro de 1999 e o termo final 31 de dezembro de 2003. Tendo o lançamento se completado em 17 de agosto de 2002, não ocorreu a decadência.
>
> Para a multa lançada isoladamente, há que se precisar quando poderia ser efetuado o respectivo lançamento. Uma vez que o direito à aplicação da sanção tributária surge com a inadimplência, na data prevista para o recolhimento do tributo ou para o cumprimento de dever instrumental, se esse não se realiza, o Estado tem direito de aplicar a sanção. Esse será o marco para fixação do termo inicial (primeiro dia do exercício seguinte) para a contagem do prazo de decadência das multas lançadas isoladamente.
>
> A multa isolada decorre de falta/insuficiência do pagamento sobre as bases estimadas. Se a estimativa deve ser paga até o último dia do mês subseqüente àquele a que se referir (art. 6º da Lei 9.340/96), tem-se que até 30/11/97 deveria ser paga a estimativa de outubro de 1997 e em 01/12/1997 já poderiam ser lançadas as multas correspondentes às estimativas de janeiro a outubro de 1997, decaindo o direito de lançá-las em 01/12/2002. Tendo o lançamento se completado em 17 de dezembro (ciência do auto de infração), devem ser excluídas as multas isoladas (infração 6) incidentes sobre as estimativas relativas aos meses de janeiro a outubro de 1997".

Não colhem os fundamentos adotados pelo ilustre relator do voto condutor do Aresto sob análise, quando registra:

> "... a cobrança da multa isolada concomitante com a multa proporcional aplicada sobre o tributo destoa do próprio nome "multa isolada", que indica que, obviamente, a multa é cobrada desacompanhada de tributo."

Tirantes algumas impropriedades conceituais o fato de a Fazenda Pública promover a cobrança da multa ou penalidade pecuniária, tanto aquela incidente sobre o tributo lançado e exigido de ofício, quanto aquela formalizada isoladamente, também por iniciativa da fiscalização, em um mesmo processo, não implica reconhecer nem concluir que ambas as penalidades tiveram como pressuposto o mesmo fato, nem que tenham incidido sobre uma mesma base de cálculo.

O que este Colegiado tem repudiado, fundamento estampado nas próprias ementas invocadas pelo nobre relator, é a incidência de duas penalidades sobre a mesma base de cálculo, ou seja, sobre o imposto sobre a renda e contribuição social exigidas em

lançamento de ofício, quando a multa isolada deve ter como base as exações calculadas em bases estimadas que deixaram de ser atempadamente recolhidas.

Neste sentido, tivemos a oportunidade de registrar (Ac. nº 101-94.874/2005):

> "É suficiente que se dê uma olhada na indicação da legislação invocada para dar embasamento ao lançamento sob análise, para concluir no sentido de que está correto o enquadramento legal utilizado pela autoridade lançadora.
>
> Somente quando feito o confronto entre o comando existente nas regras jurídicas aplicáveis e o executado pela autoridade lançadora, ou seja, quando se tem presente o resultado da execução do comando legal e a disciplina que tal regra jurídica estabelece, notadamente no que diz respeito à base de cálculo da penalidade pecuniária, é que se tem por complicada a questão sob exame.
> (...)
> Quando interpretadas as regras jurídicas que autorizam a imposição da penalidade pecuniária, notadamente por insuficiência ou falta de recolhimento da CSLL, na hipótese de opção do sujeito passivo pelo pagamento autorizado conforme artigo 30 da Lei nº 9.430, de 1996, tem-se que a base de cálculo do IRPJ é dada pelo valor da parcela que deixou de ser recolhida, encontrada segundo as regras jurídicas que informam a tributação tendo por base o lucro presumido. Já para a CSLL, sua base é determinada fazendo incidir a taxa de 12% (doze por cento) sobre a receita bruta auferida em cada mês do ano calendário.
>
> Vale dizer, a base de cálculo da penalidade pecuniária exigível isoladamente, na hipótese de descumprimento do dever jurídico consistente no recolhimento do IRPJ e da CSLL, devidos por estimativa, é o valor do próprio imposto e da contribuição que deixou de ser oportunamente pago, e não aquele apurado tendo presente as regras jurídicas que autorizam a tributação pelo lucro real."

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício, por conclusões que não se alinham àquelas estampadas no voto condutor do Aresto submetido ao reexame necessário.

Sala de Sessões, (DF), em 10 de novembro de 2005

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL