



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10320.004992/2007-60  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1401-000.974 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de setembro de 2023  
**Assunto** DILIGENCIA  
**Recorrente** LOJAS GABRYELLA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

**Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente**

(documento assinado digitalmente)

**Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Severo Chaves, André Luis Ulrich Pinto, Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 3ª Turma da DRJ/FOR (Acórdão 08-31.803, fls. 736 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

## **DOS FATOS**

Trata-se de autuação em decorrência exclusiva de diferenças encontradas entre o valor escriturado na sua Escrita Fiscal e o declarado por meio de DCTF's.

O valor total exigido foi calculado com supedâneo nos valores lançados por estimativa na Escrita Fiscal da Defendente nos dois últimos trimestres de 2002, a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, e arbitrado no montante de R\$ 209.925,57.

A ciência do auto de infração ocorreu em 18/07/07 (e-fl. 151)

Fl. 2 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

O percentual da multa isolada foi de 50%.

**IRPJ**

**DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS PELO AFRFB**

Nome Empresarial/Contribuinte: LOJAS GABRYELLA LTDA  
CNPJ: 07.172.372/0001-44  
Ano Base: 2002  
Tributo: 2319 / 2362 / 5993 - IRPJ - Estimativa Mensal

Período de Apuração	Débito Escriturado PJ (1)	Valor Recolhido (2)	Diferença Apurada (1-2)	Multa (%)	Valor da Multa
31/07/2002	67.927,86	0,00	67.927,86	50,00	33.963,93
31/08/2002	54.984,17	0,00	54.984,17	50,00	27.492,09
30/09/2002	54.161,94	0,00	54.161,94	50,00	27.080,97
31/10/2002	61.990,36	0,00	61.990,36	50,00	30.995,18
30/11/2002	73.180,07	0,00	73.180,07	50,00	36.590,04
31/12/2002	107.616,72	0,00	107.616,72	50,00	53.808,36

**CSLL**

**DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS PELO AFRFB**

Nome Empresarial/Contribuinte: LOJAS GABRYELLA LTDA  
CNPJ: 07.172.372/0001-44  
Ano Base: 2002  
Tributo: 2469 / 2484 - CSLL - Estimativa Mensal

Período de Apuração	Débito Escriturado PJ (1)	Valor Recolhido (2)	Diferença Apurada (1-2)	Multa (%)	Valor da Multa
31/07/2002	61.135,07	0,00	61.135,07	50,00	30.567,54
31/08/2002	49.785,75	0,00	49.785,75	50,00	24.892,88
30/09/2002	48.745,72	0,00	48.745,72	50,00	24.372,86
31/10/2002	55.791,32	0,00	55.791,32	50,00	27.895,66
30/11/2002	65.862,06	0,00	65.862,06	50,00	32.931,03
31/12/2002	96.855,05	0,00	96.855,05	50,00	48.427,53

**DO RELATÓRIO DA DECISÃO RECORRIDA (E-FLS. 737 E SS.)**

Transcrevo relatório que resume bem os fatos até aquele momento:

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 08/09 (IRPJ) e 15/16 (CSLL), nos dois lançamentos foram aplicadas multas isoladas – diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – IRPJ/CSLL estimativa, conforme o relato abaixo:

Em procedimento de verificações obrigatórias verificaram-se divergências entre os valores declarados e os valores escriturados gerando falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica [IRPJ] e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), . Os fundamentos e resultados dos exames levados a cabo na ação fiscal estão demonstrados nas Planilhas do Sistema Papéis de Fiscalização da RFB, quais sejam: DEMONSTRATIVO DE TRIBUTOS DEVIDOS COM BASE NA ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA, DADOS INFORMADOS À RFB (Valores Declarados em DCTF e/ou Recolhidos pela pessoa jurídica, conforme registros do Sistema SINAL03 da RFB), e DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS PELO AFRFB. O exame da escrituração do contribuinte (DIÁRIO/RAZÃO), para ao período atuado

Fl. 3 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

(segundo semestre de 2002) revela indiscutível apuração das estimativas do IRPJ e da CSLL para cada um dos meses considerados. Todavia, e estranhamente, o contribuinte não as declarou nas respectivas DCTFs Originais para os dois trimestres finais de 2002, a saber: [a] DCTF 0000.100.2003.21293144, de 17/01/03 (3º Trimestre/2002); [b] DCTF 0000.100.2003.21391623, de 14/02/03 (4º Trimestre/2002).

Curiosamente, nas DCTFs Retificadoras, entregues em 24/05/03 sob os números 0000.100.2003.31479486 (3º Trimestre/02) e 0000.100.2003.115553198 (4º Trimestre/02), a autuada declara EXATA e PRECISAMENTE as importâncias que apurara em sua escrituração, como já mencionado. Posteriormente, ampliando e aprofundando a canhestra manobra, a autuada apresenta novas DCTFs Retificadoras para os mesmos períodos: DCTF 0000.100.2003.21511594, de 29/05/03 (3º Trimestre/02) e DCTF 0000.100.2004.419304095, de 28/10/04 (4º Trimestre/02). Tais constatações necessariamente levam a concluir que a autuada, tendo decidido e escriturado pela Tributação Anual com Estimativas (apresentando, inclusive, DIPJ anocalendarário 2002 em tal modalidade, da qual constam devidamente todas as estimativas escrituradas), não efetuou os competentes recolhimentos mensais, nem os declarou nas DCTFs originais. E, assim mantendo-se – isto é, apurando estimativas de IRPJ e CSLL positivas em sua escrita, e, ao mesmo tempo omitindo-se de as declarar em DCTFs – a autuada protelou os recolhimentos mensais até que, findo o ano contábil de 2002, apurou nessa mesma escrita a ausência de IRPJ e CSLL a pagar no ajuste anual (por via de engenho que aparentemente a eximiria da pagar as mencionadas Estimativas que apurou). Em seguida, como se prevenisse eventual lançamento de ofício por falta dos recolhimentos mensais, foram apresentadas, como anotado, DCTFs Retificadoras reconhecendo as Estimativas efetivamente de fato. Por fim, novas DCTFs Retificadoras foram entregues, restaurando a situação inicial, isto é, como se nada lhe fosse devido a título de Estimativa de IRPJ e CSLL para os dois últimos trimestres de 2002. Neste sentido, é mister salientar que a legislação tributária põe à disposição do contribuinte tributado por Lucro Real o recurso à Suspensão/Redução do IRPJ e CSLL devidos, apurados na forma de Estimativa com recolhimento mensal. Não obstante, embora lhe fosse facultado, o contribuinte nem elaborou os exigidos e imprescindíveis Balancetes de Suspensão/Redução das Estimativas levantadas - coisa que claramente exsurge da análise de sua escrituração -, nem recolheu, como era devido, as citadas Estimativas.

Pelo exposto, resultou formalizado o presente lançamento de ofício para exação das multas regulamentares em que incorreu a autuada ao se furtrar do recolhimento das Estimativas que lhe competiam, mediante os artifícios já relatados. Por último, acostam-se aos presentes autos, além dos documentos já referidos, os MPF's, Termos, Intimações, Correspondências do contribuinte, DIPJ, Avisos de Recebimento, e todos os demais elementos PAF.

Enquadramento Legal - Arts. 222, 843, e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99.

Inconformado com as exigências, das quais tomou ciência em 18/12/2007, fls. 151, apresentou o contribuinte impugnações em 17/01/2008, fls. 159/177 e 428/444, contrapondo-se aos lançamentos com base nos argumentos a seguir sintetizados.

#### ***PRELIMINARES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO:***

#### **AUSÊNCIA DE REQUISITO ESSENCIAL DE VALIDADE E EFICÁCIA – INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.**

A presente Autuação é nula de pleno direito, em razão da ausência dos requisitos básicos de validade e constituição, porquanto incorre base legal que autorize o lançamento efetivado. É que, qualquer ato praticado pela Administração Pública, ainda mais a imputação de valores, impõe atenção aos limites da legalidade.

Fl. 4 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

No entanto, o que se verifica de plano no Enquadramento Legal constante do Auto em questão é uma citação de dispositivos legais, que se apresentam completamente modificados pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007.

Ora, citar comando normativo revogado como fundamento ao lançamento fiscal, é o mesmo que dizer nenhum, violando não só o princípio da legalidade imposto à Administração Pública pelo arts. 37 e 150, inc. I, ambos da CF/88, como também agride ao princípio jurídico de ampla defesa albergado no art. 5º, LV da mesma Carta Magna.

Não obstante, o Auto de infração faz referência expressa aos seguintes arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, inc. IV do Regulamento do IRPJ (Dec. 3000/1999).

Avulta da norma regulamentar transcrita submissão ao art. 44 da Lei 9.430/1996, que atualmente foi alterado pela Lei 11.488/2007.

Obviamente que o comando normativo regulamentar citado no Auto de Infração NÃO pode ser aplicado, porquanto está fundado em texto legal completamente alterado, por lei superveniente.

Neste sentido, só poderia ser considerada a regra do Regulamento que estivesse em consonância com a nova Ordem jurídica, o que não se depreende da situação disposta pelo Fiscal Autuante.

E resta evidente que os artigos apontados no Enquadramento Legal trazido no Auto de Infração querreado sequer foram observados, porquanto a multa aplicada teve seu índice definido em 50% (cinquenta por cento) incidente sobre os valores escriturados por estimativa referente ao IRPJ, situação jurídica distinta da prevista no Regulamento do IRPJ. Ora, não se concebe lançamento fiscal sem que seja apontada a base jurídica aplicável ao caso.

Além disto, as suposições trazidas no Auto combatido, quanto às “diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado/pago — IRPJ estimativa”, não podem ser consideradas tendo em vista INEXISTIR qualquer tributo cujo pagamento deixou de ser realizado.

E de conhecimento comum que o poder instituído Administração Pública de tributar, submete-se aos ditames constitucionais em vigor, que impõe limites específicos à atividade tributária, não podendo ser ultrapassados sob risco de afronta a todo ordenamento jurídico, o que não pode ser admitido, muito menos pela própria Autoridade Administrativa, de quem se espera atuação dentro da lei (art. 37 da CF/88).

E sendo o lançamento, enquanto Denúncia Fiscal, meio de constituição de crédito tributário, este não pode trazer dúvidas quanto a sua fundamentação legal, sob pena de violar a legislação vigente, porquanto "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, inc.II, da CF/88). Aliás, esta é a principal razão pela qual a administração pública deve obedecer aos princípios de legalidade e moralidade (caput do art. 37 da CF/88).

No caso, é notório que houve desrespeito às normas constitucionais e legais em referência, posto que da lavratura do Auto não consta base legal autorizativa, específica, que senão em virtude de lei" (art. 5º, inc.II, da CF/88). Aliás, esta é a principal razão pela qual a administração pública deve obedecer aos princípios de legalidade e moralidade (caput do art. 37 da CF/88).

No caso, é notório que houve desrespeito às normas constitucionais e legais em referência, posto que da lavratura do Auto não consta base legal autorizativa, específica, que imponha multa isolada de 50% incidente sobre o valor escriturado do tributo, cujos valores efetivamente devidos já foram recolhidos ao término do exercício fiscal.

Fl. 5 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

É assente na doutrina e na jurisprudência que tal circunstância, AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ESPECIFICAMENTE QUANTO À IMPUTAÇÃO DE PENA, promove a nulidade de todo ato decorrente.

No caso, a referida Autuação deixou de preencher os requisitos legais que conferem validade ao ato praticado, resultando em sua nulidade, haja vista que não informou suporte jurídico vigente, face ao conteúdo da norma disciplinadora espécie, porquanto as normas regulamentares apontadas restam fundadas em comando legal alterado.

#### **VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA AMPLA DEFESA.**

Diante das incorreções apontadas, resta evidente a violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa. Ignorando qual a legislação que autoriza a cobrança da multa imputada, a Defendente fica impossibilitada de conferir seu acerto, e obviamente de se defender.

Além disso, verifica-se que até o presente, toda a documentação fiscal da defendente, inclusive e principalmente do período fiscal questionado, encontrava-se em poder da administração fazendária até o dia 15/01/08 (doc. anexado), impedindo a defendente de certificar os valores exigidos, e, conseqüentemente, instruir sua Impugnação com elementos fáticos excludentes do lançamento fiscal.

Ora, o art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal garante explicitamente aos litigantes, inclusive em processo administrativo, o exercício ao contraditório e ampla defesa. Deste modo, resta evidente a outorga ao cidadão da possibilidade de apresentar suas razões e pugnar pelo respeito a seus direitos, da forma que lhe convier.

No caso vertente, conforme os fatos expostos, resta insuperável a violação a tais princípios. Apesar da atividade administrativa decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração (obrigação legal), devolver a documentação do Contribuinte, assim como adequar o fato questionado e apontar a norma existente, não foi isso que ocorreu.

Deste modo, permanecendo firmes as dúvidas sobre qual o fundamento jurídico que serve de base à Autuação, ao mesmo tempo em que a Impugnante restou impedida de exercer o amplo prazo para ofertar sua defesa administrativa, como também não pôde instruir sua Defesa com elementos comprobatórios da iliquidez e incerteza do lançamento fiscal, em face da retenção indevida e protelatória de seus documentos fiscais pela Administração Tributária, situações que impedem ao exercício do direito de ampla defesa da Defendente, deve ser declarado NULO o citado, sendo o que se requer desde já.

#### ***RAZÕES DE MÉRITO QUE DESCONSTITUEM A EXIGÊNCIA FISCAL:***

##### **DA AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO PARA A AUTUAÇÃO - ERRO FLAGRANTE (PARA NÃO DIZER MÁ-FÉ) COMETIDO PELO FISCAL AUTUANTE**

De acordo com a defesa, o Fiscal Autuante faltou com a verdade e com seu dever funcional. É que o mesmo afirmou, quando da descrição dos fatos no Auto de Infração, que a Defendente apresentou DCTF's referentes aos 3º e 4º trimestres dos anos de 2002 sem os valores relativos as estimativas, posteriormente retificou as DCTF's informando os valores devidos, para só depois, retificar novamente (pela segunda vez) as DCTF's restaurando à situação anterior, no intuito de fugir da tributação.

Tal afirmação se trata de verdadeira falácia, isto porque as DCTF's retificadoras de n.ºs 0000.100.2003.21511594 e 0000.100.2003.21511594, de 29/05/03 e 28/10/04, respectivamente, informam os valores reais apurados em estimativa, e ainda, apresentam balanço de redução.

Fl. 6 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

Como se pode ver no lançamento de ofício ora combatido, o auditor fiscal afirma que as declarações acima apontadas são as derradeiras, e que teriam devolvido a situação anterior, evitando a apuração na forma estimada. Contudo, resta provado que o auto de infração não descreve a verdade dos fatos, já que as DCTF's retificadoras suso mencionadas apresentam os valores reais, coincidentes com aqueles apresentados na DIRJ (sic) da Defendente daquele ano (documentação acostada).

Portanto, resta flagrante o erro cometido pelo fiscal autuante, já que não consegue comprovar suas alegações, pelo contrário, a sua tese foi totalmente desmascarada pelas informações fiscais por ele mesmo referidas.

Neste soar, não merece guarida dita autuação, porque destituída não só de fundamentação legal, mas também de suporte fático que enseje a autuação desafiada, devendo ser julgada anulada por este Egrégio Colegiado.

### **EXAÇÕES INEXISTENTES - TRIBUTOS QUITADOS EM FACE DO AJUSTE ANUAL**

Acaso sejam superadas as preliminares de nulidade acima postuladas, o que se admite apenas por excesso de argumentos - ad argumentandum tantum - em como seja rejeitada a tese de ausência de suporte fático que enseje a autuação, no mérito, também não merece prosperar o lançamento guerreado, de acordo com as razões expostas a seguir.

No caso, mesmo sem fundamentação legal, a Autuação pretende impor a cobrança de multa que impõe valores exorbitantes, incidente sobre o valor estimado do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica referente aos exercícios fiscais dos últimos trimestres de 2002, descritos nos livros fiscais da Impugnante, sob a alegativa da ocorrência de "DIFERENÇA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO".

Não obstante, a Fiscalização em nenhum momento apontou qual o montante da exação que deixou de ser recolhida em razão das diferenças encontradas. Ora, inexistindo créditos tributários exigíveis, não se concebe punição, principalmente tomando com base os valores escriturados por estimativa.

O Primeiro Conselho de Contribuintes explica que "O artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano" (Recurso n.º 140179, PRIMEIRA CÂMARA, Processo n.º 10508.000246/2002-02, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, Acórdão 101-95347).

De fato, as Retificações ocorridas nas DCTF's de forma alguma representam "canhestra manobra" visando algum tipo de vantagem tributária ilegal, como insinua o Auto de Infração combatido, muito menos configura espécie de sonegação fiscal, porquanto antes de qualquer procedimento fiscal, o tributo efetivamente devido restou declarado e pago ao final do exercício financeiro, por meio do ajuste anual.

Nestes casos, encerrado o período de apuração do tributo, tendo sido quitado nos termos da DIPJ apresentada e retificada, é uniforme o posicionamento jurisprudencial

administrativo no Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia.

Aliás, também é pacífico o entendimento de que, mesmo tivesse ocorrido algum atraso no pagamento dos valores efetivamente devidos, o recolhimento espontâneo da Defendente, conforme ajuste anual, antes do início de qualquer procedimento fiscal, afasta a penalidade da multa nos termos do art. 138 do CTN.

De todo modo, diante da inoccorrência de qualquer prejuízo ao Fisco, a interpretação trazida no Auto não pode prevalecer, até porque está em flagrante dissonância com entendimento pacificado no Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes, que só admite a

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

exigência da multa isolada sobre diferenças de IRPJ por estimativa, se apuradas no curso do próprio ano- calendário ou, após o seu encerramento, resultar sonegação fiscal em face de insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração no ajuste anual.

São inúmeros os precedentes neste sentido.

Ora, o intérprete da lei que pretende aplicar norma que instituiu penalidade consubstanciada em multa isolada a ser imputada em casos específicos, deve consignar o sentido da norma de modo que lhe permita a realização da sua finalidade.

Contudo, a pretexto de concretizá-la, não pode desprezar o conteúdo de todo o ordenamento jurídico, violando os princípios básicos do direito, a pretexto de aumentar a arrecadação.

De fato, sendo a finalidade social da lei a forma prevalecente de interpretação (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 5º), não se pode acatar interpretação que negue o sentido e o fim pretendido pela norma (a defesa transcreve entendimento do Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello).

E para que haja justiça, é necessário que o ordenamento jurídico seja considerado em conjunto, como um todo, de modo a afastar qualquer antinomia que leve a contrariar o próprio interesse normativo na preservação da paz social. Não se pode olvidar que o direito é um sistema, e neste, nenhuma norma jurídica pode ser interpretada isoladamente, com parcimônia.

Esta é a razão pela qual se afirma que o atendimento a qualquer norma legal deve guardar coerência interna com o ordenamento jurídico vigente.

Noutro dizer, o cumprimento de um enunciado, mesmo e principalmente quando imputa penalidade, não pode levar ao descumprimento de outro.

Nestes termos, para que seja acolhido determinado fato como antijurídico ao ponto de carecer de punição, deve estar embasado em previsão legal específica, e estar atinado a proporcionalidade entre o delito e a sanção, sob pena de superar o sentido e a finalidade exigida pela norma.

A penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao suposto dano, e não seja forma sub-reptícia de aumento de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência.

Ora, "A multa administrativa é uma penalidade pecuniária que tem como finalidade compensar o dano causado pelo particular à Administração com a prática da infração. Se a multa é fixada em valor excessivo, suficiente para inviabilizar a vida financeira da empresa punida, tem natureza confiscatória e o ato administrativo punitivo torna-se viciado por desvio de finalidade, impondo-se a sua anulação" (TRF da 1ª Região, REO n.º 01.16560-5/MG, Rel. Juiz Vicente Leal, publicada no DJ de 25.02.91, p. 2.856).

No caso em questão, se a intenção do fiscal era aplicar norma legal visando coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada deveria se configurar no montante do imposto não pago.

Contudo, suas alegativas apontam uma conduta supostamente ilícita não relacionada à falta de recolhimento de tributo, e sim meramente administrativa, tanto que a base de cálculo acolhida refere-se aos valores lançados na escrita fiscal do contribuinte que não representam efetivamente o imposto devido, mas que foram posteriormente ajustados, declarados e devidamente quitados.

É que os valores escriturados a título de estimativa dos tributos no exercício fiscal do dois últimos trimestres de 2002, não se constituem crédito tributário efetivamente

Fl. 8 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

devido, porquanto o fato gerador do IRPJ ocorre apenas ao final do período anual (31/12).

A bem da verdade, o lucro - base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício. Tanto assim que o art. 15 da IN SRF n.º 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei n.º 9.430/96, restringe a punição sobre os contribuintes do regime de estimativa, exclusivamente sobre valores não recolhidos.

Vale destacar que o sistema de estimativa mensal, ao qual a Defendente estava atrelada, permite a flexibilização dos pagamentos mensais no caso do resultado tributável ser reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, exigindo apenas sua comprovação por meio de balancete (art. 29 da Lei n.º 8.981/94).

E embora no regime tributário de pagamento por estimativa o contribuinte efetue lançamentos em sua escrita fiscal sob a forma estimativa, e pague o tributo correspondente, contudo, o imposto pago durante o curso do ano deve guardar estreita correlação com o valor efetivamente devido ao final do exercício fiscal.

Qualquer diferença na confrontação entre os valores devidos e os comprovadamente pagos gera recolhimento ou devolução de tributo, conforme o caso, efetivados na Declaração de Ajuste.

Esta é a razão pela qual a jurisprudência administrativa tributária entende que só pode haver incidência de multa isolada quando evidenciada a existência de tributo a recolher, porquanto inexistente lógica jurídica na punição de contribuinte em dia com suas obrigações tributárias, independentemente de retificações nas DCTF's e de outras obrigações acessórias. Fora da hipótese aventada, encerrado o período de apuração, tendo sido recolhido todo o tributo devido, resta incabível qualquer penalidade.

No caso, a Empresa/Defendente, após o término do ano-calendário de 2002, atentou ao seu balanço final do período e realizou o ajuste anual, declarando e pagando os valores efetivamente devidos a título de IRPJ e CSLL.

A declaração de rendimentos apresentada, na qual não foi identificada nenhuma irregularidade, representa um encontro de contas entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que ficou evidenciada a ocorrência do fato gerador e a exata quantificação da base de cálculo, bem como do montante do tributo efetivamente devido no indigitado ano- calendário.

Saliente-se mais uma vez que o recolhimento mensal por estimativa se reveste da característica de provisoriedade, pois apenas quando encerrado o ano-calendário é que se toma o tributo efetivamente devido, podendo avultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido.

De fato, somente após o encerramento do período fiscal, o balanço final (de dezembro) é que se confirmará a correção do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário, ou apontará o valor exato apurado pelo lucro realizado. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor do tributo devido pelo contribuinte.

Contudo, havendo pagamento de imposto, inexistindo tributo em aberto, não há base de cálculo para se apurar o valor da multa isolada. E que não há porque se obrigar o contribuinte a pagar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Dai concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a incidência da multa por falta de recolhimento da estimativa.

Mesmo que a contribuinte não tenha recolhido por estimativa mensal, a constatação imediata é de que os valores recolhidos no ajuste anual representam o que seria

Fl. 9 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

efetivamente devido no período abrangido. E a Defendente apresentou a sua declaração de rendimentos assim como as DCTF's retificadoras bem antes de qualquer ação fiscal, afastando a possibilidade de punição.

O certo é que, quando o fisco encetou a ação fiscal, já havia encerrado o período de apuração do imposto, cujo montante devido já tinha sido quantificado, expressamente declarado e quitado, ficando evidenciado que da suposta irregularidade ocorrida no curso do ano- calendário, não resultou nenhum prejuízo ao fisco.

Constatado que do procedimento da Impugnante não adveio nenhum prejuízo ao fisco, porquanto as quantias que deixaram de ser recolhidas mensalmente, foram plenamente declaradas e pagas no ajuste anual, não se pode acolher a imputação de penalidade vultosa diante da inexistência de tributo a recolher. Esta não pode ser a finalidade da norma jurídica.

Na verdade, encerrado o período de apuração do imposto, resta evidenciada que a Defendente, no curso do ano-calendário, cometeu apenas irregularidade formal, devidamente superada em face do ajuste anual, não podendo ser penalizada com multa isolada de exasperadora quantia, calculada com base em valores que supostamente devidos no curso do ano-calendário (estimados), posteriormente confirmados como indevidos quando do encerramento do ano-calendário e da apresentação da respectiva declaração de rendimentos.

Pelo exposto, restando manifestamente ilegal a exigência fiscal em foco, dê-se que a multa isolada ora discutida fora lançada após a entrega da declaração de rendimentos, tomou por base valor de valores indevidos, e inexistindo qualquer prejuízo ou exação em aberto para com a Receita Federal, o presente Auto de Infração deve ser julgado totalmente improcedente.

#### **DO CONFISCO NA APLICAÇÃO DA MULTA ANTE A AUSÊNCIA DE INADIMPLÊNCIA.**

Em sem último tópico da peça contestatória, a defesa faz uma análise sobre o art. 150, VI, da Constituição Federal, com a transcrição de opiniões doutrinárias e de decisões do Poder Judiciário, para requerer que seja julgado improcedente o lançamento realizado, pois caracterizaria um confisco injustificável e inconstitucional a aplicação da multa isolada, quando não houve qualquer mora que justificasse a aplicação da multa.

#### **CONCLUSÃO E REQUERIMENTOS.**

Inicialmente, a Impugnante protesta por juntada posterior de documentos, que poderão auxiliar na demonstração da ilegalidade e iliquidez do lançamento fiscal, porquanto **MUITOS DE SEUS DOCUMENTOS FISCAIS AINDA SE ENCONTRAM EM PODER DA FISCALIZAÇÃO**, assim como requer a produção de todos os meios de provas permitidas em direito, inclusive perícia e diligência, alçando estas duas últimas à condição de preliminar, "ex vi" do art. 560 do CPC, para que sejam elucidadas todas as dúvidas inerentes ao Auto de Infração, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/1972, que dispõe sob o Processo Administrativo Fiscal.

De todo modo, a Defendente **REQUER**, em princípio, a declaração de **NULIDADE** do Auto de Infração vergastado, referente ao Imposto de Renda, em razão de não restar devidamente fundado na legislação vigente, tendo em vista que a norma apontada pela Fiscalização foi alterada e revogada em seu texto, restando inaplicáveis à espécie, configurando inclusive **CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA**, e ainda, pela impossibilidade de exercê-la de forma ampla, já que apenas parte dos livros fiscais da Defendente foi entregue na véspera do término do prazo recursal.

Fl. 10 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

Por fim, caso superadas as preliminares levantadas pela Defendente, o que se admite apenas em respeito aos debates, e em observância ao Princípio da Eventualidade, requer seja conhecida e provida a presente Impugnação (Defesa), reconhecendo a nulidade da Autuação Fiscal, tanto pela AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO QUE ENSEJE A AUTUAÇÃO, quanto pela INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO A SER PAGO EM FACE DAS DIFERENÇAS APONTADAS ENTRE OS VALORES ESTIMADOS LANÇADOS NA ESCRITA FISCAL E

OS DECLARADOS/PAGOS NO AJUSTE FINAL, devendo ser totalmente desconstituída a multa isolada imputada, além da penalidade caracterizar confisco injustificável e inconstitucional, ante a inexistência de dano ao Fisco e ausência de mora que justificasse sua aplicação.

## **DO RECURSO VOLUNTÁRIO (E-FLS. 763 E SS.)**

### ***1. DA TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE MEDIDA.***

Como se percebe através da leitura do citado Acórdão, o Contribuinte tem prazo de 30 (trinta) dias para apresentação de Recurso, contados a partir da data da ciência do referido Auto.

Como a Recorrente tomou conhecimento da Autuação apenas em 11/12/2014, uma quinta-feira, o prazo para apresentação de Recurso só se iniciou na sexta-feira, dia 12/12/2014, primeiro dia útil seguinte, conforme prevê o art. 5º, parágrafo único do Decreto n.º 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fica corroborado pelo art. 66, §1º da Lei n.º 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Assim, o termo final para impugnação ao referido Auto é o dia 10/01/2015, sábado, sendo automaticamente transferido para o primeiro dia útil subsequente, qual seja o dia 12/01/2015, segunda-feira. Interposto dentro deste interstício resta indiscutível a tempestividade do presente Recurso Voluntário.

### ***2. DO ACÓRDÃO RECORRIDO.***

Trata-se, na hipótese, de Autuação Fiscal onde restou imputada obrigação tributária à Recorrente referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição sobre o Lucro Líquido por supostas diferenças entre o valor escriturado e o declarado/pago — IRPJ/CSLL estimativa, sendo tais autuações referentes ao período do segundo semestre do ano de 2002.

#### **2.1 DA AUSÊNCIA DE REQUISITO ESSENCIAL DE VALIDADE E EFICÁCIA - INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA O LANÇAMENTO DO IRPJ**

A Autuação, ora debatida, é nula de pleno direito, em razão da ausência dos requisitos básicos de validade e constituição, porquanto incorre base legal que autorize o lançamento efetivado. É que, qualquer ato praticado pela Administração Pública, ainda mais a imputação de valores, impõe atenção aos limites da legalidade.

De fato, é imprescindível que os supostos ilícitos cometidos, assim como as penalidades atribuídas, estejam delineados na legislação vigente e sejam corretamente descritos na autuação fiscal, sob pena de cerceamento de defesa.

No entanto, o que se verifica de plano no Enquadramento Legal constante do Auto em questão é a citação de dispositivos legais, que se apresentam completamente modificados pela Lei n.º 11.488 de 15 de junho de 2007.

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

Ora, citar comando normativo revogado, é o mesmo que dizer nenhum, violando não só o princípio da legalidade imposto à Administração Pública pelo arts. 37 e 150, inc. I, ambos da CF/88, como também agride ao princípio jurídico de ampla defesa albergado no art. 50, LV da mesma Carta Magna.

Não obstante, o Auto de infração fez referência expressa aos artigos 222, 843 e 957, parágrafo único, inc. IV, do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. 3.000/1999), in verbis:

*Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).*

*Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do impostor--correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).*

*Art. 843. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43)*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 856, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43, parágrafo único).*

*Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):*

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

*II - de cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, § 1º):*

*I - juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago;*

*II - isoladamente, quando o imposto houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;*

*III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto na forma do art. 106, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;*

*IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.*

Obviamente que o comando normativo Regulamentar citado no Auto de Infração NÃO pode ser aplicado, porquanto está fundado em texto legal completamente alterado por lei superveniente.

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

E resta evidente que os artigos apontados no Enquadramento Legal trazido no Auto de Infração guerreado sequer foram observados, porquanto a multa aplicada teve seu índice definido em 50% (cinquenta por cento) incidente sobre os valores escriturados por estimativa referente ao IRPJ, situação jurídica distinta da prevista no Regulamento do IRPJ. Ora, não se concebe lançamento fiscal sem que seja — apontada a base jurídica aplicável ao caso.

Além disto, as suposições trazidas no Auto de Infração combatido relativas às "diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado/pago — IRPJ estimativa", não podem ser consideradas tendo em vista INEXISTIR qualquer tributo cujo pagamento deixou de ser realizado.

É de conhecimento comum que o poder instituído à Administração Pública de tributar, submete-se aos ditames constitucionais em vigor, que impõe limites específicos à atividade tributária, não podendo ser ultrapassados sob o risco de afronta a todo ordenamento jurídico, o que não pode ser admitido, muito menos pela própria Autoridade Administrativa, de quem se espera atuação dentro da lei (art. 37 da CF/88).

Saliente-se que os princípios constitucionais tributários constituem garantia fundamental dos direitos individuais outorgados aos cidadãos contribuintes. Ou seja, tais limitações têm, por destinatário exclusivo, os poderes estatais, que se submetem a imperatividade das restrições previstas no ordenamento jurídico.

E sendo o lançamento, enquanto Denúncia Fiscal, meio de constituição de crédito tributário, este não pode trazer dúvidas quanto a sua fundamentação legal, sob pena de violar a legislação vigente, porquanto "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, inc.II, da OF/88). Aliás, esta é a principal razão pela qual a administração pública deve obedecer aos princípios de legalidade e moralidade (caput do art. 37 da CF/88).

No caso, é notório que houve desrespeito às normas constitucionais e legais em referência, posto que da lavratura do Auto não consta base legal autorizativa, específica, que imponha multa isolada de 50% incidente sobre o valor escriturado do tributo, cujos valores efetivamente devidos já foram recolhidos ao término do exercício fiscal.

Tal desrespeito foi, inclusive, reconhecido pelo Eminent Relator Ricardo Antônio Carvalho Barbosa, Presidente da 32 Turma de Julgamento DRJ/FOR em seu Relatório, quando da relatoria do Acórdão ora debatido.

Não preenchendo os requisitos legais que conferem validade ao ato praticado, resta evidente sua nulidade, haja vista inexistência de suporte jurídico ao lançamento tributário, face ao conteúdo da norma disciplinadora da espécie.

É que a atividade administrativa não está passível de interpretações casuais de interesses meramente arrecadatários de seus agentes, que por vezes entenebrecem sua condição de servidores públicos. Toda a atividade do Estado está adstrita à previsão legal (art. 50, II e art. 37, da CF/88). Assim, o Poder Público não pode exigir, impor, suspender, tampouco punir o administrado, senão em virtude da lei. Não há espaço para arbitrariedade ou imposições desprovidas de supedâneo normativo.

De fato, o princípio da legalidade protege o cidadão de exigências fora da lógica jurídica e da previsão legal, conforme se apresenta a imputação de tributo em face de meras diferenças entre os valores escriturados e o declarado/pago, além d outras presunções do fiscal autuante.

De todo modo, é assente na doutrina e na jurisprudência que tal circunstância, AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ESPECIFICAMENTE QUANTO À IMPUTAÇÃO DA EXAÇÃO TRIBUTÁRIA, promove a nulidade de todo ato decorrente. E na lição do inesquecível mestre Hely Lopes Meirelles, "Ato nulo é o que

Fl. 13 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos, ou no procedimento formativo." (O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, 2º ed., J. Tronfino, RJ-1950, p. 149).

No caso, a referida Autuação deixou de preencher os requisitos legais que conferem validade ao ato praticado, resultando em sua nulidade, haja vista que não informou suporte jurídico vigente, face ao conteúdo da norma disciplinadora à espécie, porquanto as normas regulamentares apontadas restam fundadas em comando legal alterado e/ou revogado.

Esta é a razão pela qual deve ser declarada de imediato a nulidade do Auto de Infração combatido, posto que deixou de identificar a previsão legal da exação imputada.

## **2.2. DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DA AUSÊNCIA DE PROVAS**

O Auto de Infração apresentou a Recorrente como infratora do art. 30 e de diversos outros artigos do RIR/99, entre outras normas, tais como as Leis Complementares n.º 7/70 e 70/91, e apura crédito tributário em face de irregular desconsideração de documentos e de parte da escrita fiscal da Recorrente.

Em que pesem tais acusações, a constituição do crédito deu-se sem a presença de quaisquer elementos comprobatórios evidenciados pela Recorrente, e devidamente demonstrados e disponibilizados, conforme se pode comprovar da leitura dos vários Termos de Retenção de Documentos, firmado pelo Auditor Fiscal, que comprova que este teve acesso aos documentos contábeis, sendo totalmente NULA a autuação realizada.

Agindo dessa forma o Fisco Federal torna deveras difícil a defesa da Empresa Autuada, cerceando o seu direito de defesa, violando e limitando, conseqüentemente, os Princípios Constitucionais da Ampla Defesa e do Contraditório, estes essenciais nos processos judiciais e administrativos.

No Contencioso Administrativo Federal, a jurisprudência, em vários de seus aspectos, vem, efetivamente, já há longo tempo, assegurando aos contribuintes o direito ao contraditório e à ampla defesa, bastando citar, apenas para ilustrar, os seguintes julgados: do antigo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

*"Ementa: Normas Processuais - Decisão - A exposição dos fundamentos nos quais o julgador se buscou para prolatar a decisão, feita de forma clara e conclusiva, constitui o requisito indispensável à sua validade. Sua falta, por conseqüência, implica vício insanável, acarretando a declaração de nulidade do ato" (Acórdão n.º CSRF/01.0882, Ed. Resenha Tributária, vol. 1.2-29, pg. 8.155)*

*Ementa: IRPF - Nulidade, cerceamento do Direito de Defesa - É nula a decisão de primeiro grau que se omitiu sobre item tributado e impugnado, tanto nos fundamentos como na conclusão. Atingidos pela nulidade a própria decisão e os atos processuais subsequentes". (Acórdão n.º CSRF/01.0884, Ed. Resenha Tributária, vol. 1.2-28, pg.773)*

Com efeito, para ter validade o lançamento não pode existir dúvidas. Tem que ser claro, límpido, de modo tanto a estar provado o fato gerador, como correta e claramente tipificado. Quaisquer ambiguidades invalida-o. E para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se que o lançamento se faça acompanhar das provas.

E tais provas quem deve produzi-las é o fisco (ou quem as alega - artigo 333, I do CPC) e não o contribuinte, porque é do fisco, de acordo com a lei, o dever de lançar nos moldes do artigo 142 do CTN e ao julgador analisar as provas apresentadas no processo.

Fl. 14 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

É neste sentido a disciplina da lei, o entendimento da jurisprudência e a doutrina. Para o Prof. Paulo Celso B. Bonilha, em sua obra "Da prova no Processo Tributário":

[CITA DOUTRINA]

E outra não poderia ser a postura da lei processual administrativa, cujo texto teve como preceptor o Código de Processo Civil, o qual diz em seu art. 333 que "O ônus da prova incumbe: 1 — ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito". Neste sentido há manifestação do antigo Segundo Conselho de Contribuintes:

ACÓRDÃO 201-76314

*Segundo Conselho de Contribuintes/ PRIMEIRA CÂMARA*

*Número do Recurso: 111113; Número do Processo: 10880.004868/97-80*

*Data da Sessão: 21/0812002 Relator: José Roberto Vieira*

*Ementa:*

*LANÇAMENTO DE OFÍCIO - DESCRIÇÃO DO FATO - O auto de infração deverá conter obrigatoriamente a descrição completa do fato.*

*BASE DE CÁLCULO E TRIBUTO - Compete à autoridade administrativa determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido com exatidão e rigor, donde incabíveis procedimentos por amostragem, a menos que expressamente contemplados em lei.*

*ELEMENTOS DE PROVA - Cabe à Fazenda Nacional a comprovação suficiente da ocorrência e da quantificação dos fatos que embasam a exigência tributária.*

*Recurso provido*

E outra não poderia ser a postura da Administração Pública. Aliás, é nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando recair sobre direito indisponível da parte, ou tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito. (Parágrafo único, incs. I e II do art. 333 do CPC).

Ora, o "lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado." (STJ, RESP 48516- SP, Rel. Min. ARI PARGENDLER, DJ 13/10/1997, p. 51.553).

Apesar de o lançamento decorrer de regra jurídica inquestionável, em que, é dever da administração tributária adequar o fato pretendido no lançamento à norma existente, em que pese esta obrigação legal, o Autuante não produziu as provas necessárias à sustentação dos Autos de Infração. Logo, apesar de ser dever do Denunciante, na sua atividade privativa de lançamento, provar o seu acerto mediante testemunhos inquestionáveis e indiscutíveis, deixou de cumprir, devendo ser considerado nulo de pleno direito o Auto de Infração.

### **2.3. DA AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO PARA A AUTUAÇÃO**

In casu, o Ilustre Fiscal Autuante faltou com a verdade e com seu dever funcional. É que o mesmo afirmou quando da descrição dos fatos no Auto de Infração, que a Recorrente apresentou DCTF's referentes aos 3º e 4º trimestres dos anos de 2002 sem os valores relativos as estimativas, posteriormente retificou as DCTF's informando os valores

Fl. 15 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

devidos, para só depois retificar novamente as DCTF's restaurando a situação anterior, no suposto intuito de fugir da tributação.

Tal afirmação denota verdadeira falácia, isto porque as DCTF's retificadoras informam valores reais apurados em estimativas.

Como se pode verificar no lançamento de ofício combatido, e ora corroborado pelo acórdão guerreado, o auditor fiscal afirma que as declarações acima apontadas são as derradeiras e que teriam devolvido a situação anterior, evitando a apuração de forma estimada. Contudo, resta comprovado que o auto de infração não descreve a verdade dos fatos, já que as DCTF's retificadoras acima mencionadas apresentam os valores reais, coincidentes com aqueles apresentados na DIRJ daquele ano.

Portanto, resta flagrante o erro cometido pelo fiscal autuante, já que não consegue comprovar suas alegações. Pelo contrário, sua tese foi totalmente desmascarada pelas informações fiscais descritas por ele mesmo.

Não se sabe qual prova deseja o fiscal, até mesmo porque ele não menciona qualquer diligência no sentido de buscar a verdade material. Ora, Eminentíssimos Julgadores, a afirmação de que o contribuinte não logrou êxito "em mudar a convicção do fiscal" revele verdadeira parcialidade no interesse arrecadatário, e descortina as falsas acusações assacadas pelo agente público apenas para justificar seu ato arbitrário.

Portanto, Ilustres Julgadores, resta flagrante o cometimento de erros pelo fiscal autuante, já que não consegue comprovar suas alegações, pelo contrário, a sua tese foi totalmente desmascarada pelas informações fiscais por ele referidas. Neste soar, não merece guarida dita autuação, porque destituída não só de fundamentação legal, mas também de suporte fático que enseje a autuação desafiada, devendo ser julgada anulada por este Egrégio Colegiado.

#### **2.4. EXAÇÕES INEXISTENTES — TRIBUTOS QUITADOS EM FACE DO AJUSTE ANUAL**

No caso em tela, Doutos Julgadores, mesmo sem fundamentação legal, a autuação pretende impor a cobrança de multa em valores exorbitantes, incidentes sobre valores estimados do Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente aos exercícios fiscais dos últimos trimestres de 2002 descritos nos livros fiscais da Recorrente, sob a alegativa de "DIFERENÇA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO".

O Primeiro Conselho de Contribuintes explica que "o artigo 44 da Lei no 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob a base estimada ao longo do ano" (Recurso No. 140179, PRIMEIRA CÂMARA, Processo nº 10508.000246/2002-02, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, Acórdão 101- 95347).

De fato, as retificações ocorridas nas DCTF's de forma alguma representam "canhestra manobra" visando algum tipo de vantagem tributária ilegal, como insinua o Auto de Infração combatido, muito menos configura espécie de sonegação fiscal, porquanto antes de qualquer procedimento fiscal, o tributo efetivamente devido restou declarado e pago ao final do exercício financeiro, por meio de ajuste anual.

Nestes casos, encerrado o período de apuração do tributo, tendo sido quitado nos termos da DIPJ apresentada e retificada, é uniforme o posicionamento jurisprudencial administrativo no Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia.

Aliás, também é pacífico o entendimento de que, mesmo que tivesse ocorrido algum atraso no pagamento dos valores devidos, o recolhimento espontâneo da Recorrente,

Fl. 16 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

conforme ajuste anual, antes do início de qualquer procedimento fiscal, afasta a penalidade da multa nos termos do artigo 138 do CTN:

*"Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa da apuração".*

Aliomar Baleeiro, acerca da denúncia espontânea, assim se reporta:

*Libera-se o contribuinte ou o responsável e, ainda mais, representante de qualquer deles, pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se couber no caso, do pagamento do tributo e juros moratórios, devendo segurar o Fisco com depósito arbitrado pela autoridade se o quantum da obrigação fiscal ainda depender de apuração.*

A denúncia espontânea, portanto, na forma como se encontra disposta no art. 138 do CTN, constitui-se em instrumento de exclusão da responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo, inserido no campo do Direito Tributário.

De todo modo, diante da inexistência de qualquer prejuízo ao Fisco, a interpretação trazida no Auto não pode prevalecer, até porque está em flagrante dissonância com o entendimento pacificado no Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes, que só admite a exigência da multa isolada sobre diferenças de IRPJ por estimativa, se apuradas no curso do próprio ano calendário ou, após o seu encerramento, resultar em sonegação fiscal em face de insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração de ajuste anual.

São inúmeros os precedentes neste sentido. Reafirmar o Acórdão ora debatido, seria promover flagrante ilegalidade e injustiça, devendo o mesmo ser reformado por este Egrégio Conselho.

De fato, sendo a finalidade social da Lei a forma prevacente de interpretação (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 5º), não se pode acatar interpretação que negue o sentido e o fim pretendido da norma.

Nas palavras de CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO, esse princípio é "pressuposto lógico do convívio social".

Ressalta referido autor que, estando a Administração adstrita à legalidade, não pode simplesmente, sob o pretexto de uma genérica e abstrata supremacia, cometer atos arbitrários sem uma base legal.

Ou seja, a supremacia do interesse público deve estar na lei que fundamenta o agir da Administração.

Para que haja justiça, é necessário que o ordenamento jurídico seja considerado em conjunto, como um todo, de modo a afastar qualquer antinomia que leve a contrariar o próprio interesse normativo na preservação da paz social. Não se pode olvidar que o direito é um sistema, e neste, nenhuma norma jurídica pode ser interpretada isoladamente.

Esta é a razão pela qual se afirma que o atendimento a qualquer norma legal deve guardar coerência interna com o ordenamento jurídico vigente. Noutro dizer, o cumprimento de um enunciado, mesmo e principalmente quando imputa penalidade, não pode levar ao descumprimento de outro.

Nestes termos, para que seja acolhido determinado fato como antijurídico ao ponto de carecer de punição, deve estar embasado em previsão legal específica, e estar atinada a

Fl. 17 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

proporcionalidade entre o delito e a sanção, sob pena de superar o sentido e a finalidade exigida pela norma.

A penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que levem em conta a reparação ao suposto dano, que no caso em tela inexistiu, e não seja forma sub-reptícia de aumento de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência.

Como cediço, "a multa administrativa é uma penalidade pecuniária que tem como finalidade compensar o dano causado pelo particular à Administração com a prática da infração. Se a multa é fixada em valor excessivo, suficiente para inviabilizar a vida financeira da empresa punida, tem natureza confiscatória e o ato administrativo punitivo torna-se viciado por desvio de finalidade, impondo-se a sua anulação" (TRF1, REO n.º 01.16560-5/MG, Rel. Juiz Vicente Leal, publicada no DJ de 25.02.91, p. 2.856).

No caso em questão, se a intenção do fiscal era aplicar a norma legal visando coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada deveria se configurar no montante do imposto não pago.

Contudo, as alegativas do limo Auditor, apontam uma conduta supostamente ilícita não relacionada à falta de recolhimento do tributo, e sim meramente administrativa, tanto que a base de cálculo acolhida refere-se aos valores lançados na escrita fiscal do contribuinte que não representava efetivamente o imposto devido, mas que foram posteriormente ajustados, declarados e devidamente quitados.

É que os valores escriturados a título de estimativa dos tributos nos exercício fiscal dos dois últimos trimestre de 2002, não se constituem crédito tributário efetivamente devido, porquanto o fato gerador do IRPJ ocorre apenas ao final do período anual (31/12).

A bem da verdade, o lucro — base de cálculo do tributo — só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício. Tanto assim que o art. 15 da IN SRF n.º 93/97, ao interpretar o art. 2.º da Lei 9.430/96, restringe a punição sobre os contribuintes do regime de estimativa, exclusivamente sobre os valores recolhidos.

Vale destacar que o sistema de estimativa mensal, ao qual a Recorrente estava atrelada, permite a flexibilização dos pagamentos mensais no caso do resultado tributável ser reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, exigindo apenas sua comprovação por meio de balancete (art. 29 da Lei n.º 8.981/94).

E embora no regime tributário de pagamento por estimativa o contribuinte efetue lançamentos em sua escrita fiscal sob a forma de estimativa, e pague o tributo correspondente, contudo, o imposto pago durante o curso do ano deve guardar estreita correlação com o valor efetivamente devido ao final do exercício fiscal.

Qualquer diferença na confrontação entre os valores devidos e os comprovadamente pagos gera recolhimentos ou devolução do tributo, conforme o caso, efetivados na Declaração de Ajuste.

Esta é a razão pela qual a jurisprudência administrativa tributária entende que só pode haver incidência de multa isolada quando evidenciada a existência de tributo a recolher, porquanto inexistente lógica jurídica na punição de contribuinte em dia com suas obrigações tributárias, independentemente de retificações nas DCTF's e de outras obrigações acessórias. Fora da hipótese aventada, encerrado o período de apuração, tendo sido recolhido todo o tributo devido, resta incabível qualquer penalidade.

No caso em comento, a Recorrente, após o término do ano-calendário 2002, atentou ao seu balanço final do período e realizou o ajuste anual, declarando e pagando os valores efetivamente devidos a título de IRPJ e CSLL.

Fl. 18 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

A declaração de rendimento apresentada, na qual não fora identificada nenhuma irregularidade, representa um encontro de contas entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, ocasião em que ficou evidenciada a ocorrência do fato gerador e a exata quantificação da base de cálculo, bem como do montante do tributo efetivamente devido no indigitado ano-calendário.

Saliente-se mais uma vez que o recolhimento mensal por estimativa se reveste da característica de provisoriedade, pois apenas quando encerrado o ano-calendário é que se toma o tributo efetivamente devido, podendo avultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, caso em que o contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido.

De fato, somente após o encerramento do período fiscal, o balanço final (dezembro) é que se confirmará a correção do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário ou apontará o valor exato apurado pelo lucro realizado. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor do tributo devido pelo contribuinte.

Contudo, havendo pagamento de imposto, inexistindo tributo em aberto, não há base de cálculo para se apurar o valor da multa isolada. E que não há porque se obrigar o contribuinte a pagar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final é prova suficiente a afastar a incidência de multa por falta de recolhimento da estimativa.

Mesmo que a Recorrente não tenha recolhido por estimativa mensal, a constatação imediata é de que os valores recolhidos no ajuste anual representam o que seria efetivamente devido no período abrangido. E a Recorrente apresentou a sua declaração de rendimentos assim como as DCTF's retificadoras bem antes de qualquer ação fiscal, afastando a possibilidade de punição.

O certo é que, quando o fisco encetou a ação fiscal, já havia encerrado o período de apuração do imposto, cujo montante devido já tinha sido quantificado, expressamente declarado e quitado, ficando evidenciado que da suposta irregularidade ocorrida no curso do ano-calendário, não resultou nenhum prejuízo ao fisco.

Nestes casos, encerrado o período de apuração do tributo, tendo sido apresentada a DIPJ, é uniforme o posicionamento jurisprudencial administrativo no antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, no sentido de que a exigência de recolhimento por estimativa perde sua eficácia.

*Recurso n.º 131016 TERCEIRA CÂMARA*

*Processo n.º 10925.001700/2001-32 Data da Sessão: 15/05/2003*

*Relator Julio Cezar da Fonseca Furtado Acórdão 103-21253*

*Ementa:*

*"IRPJ - MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente. O mesmo ocorre, no caso de ocorrência de prejuízo fiscal no exercício. Revela-se, portanto, improcedente a cominação de multa."*

*(Publicado no D.O.U. n.º 123 de 30/06/03 — grifo nosso).*

*Recurso n.º 131024 TERCEIRA CÂMARA*

*Processo n.º 10166.019457/00-87 Data da Sessão: 19/03/2003*

Fl. 19 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

*Relator Julio Cezar da Fonseca Furtado Acórdão 103-21192*

*Ementa:*

*"CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente. O mesmo ocorre, no caso de ocorrência de prejuízo fiscal no exercício. Revela-se, portanto, improcedente a cominação de multa." (Publicado no DOU. n.º84 de 05/05/03 — grifo nosso).*

Aliás, também é pacífico o entendimento de que, mesmo tivesse ocorrido algum atraso no pagamento dos valores efetivamente devidos, o ajuste anual espontâneo da Defendente, antes do início de qualquer procedimento fiscal, afasta inclusive a penalidade da multa punitiva nos termos do art. 138 do CTN, restando tão somente à multa de mora. Neste sentido:

*Recurso n.º 120830 SEGUNDA CÂMARA*

*Processo n.º 11020.001007/99-31 Data da Sessão: 11/04/2000*

*Relator Antonio de Freitas Dutra Acórdão 102-44200*

*Ementa:*

*"IRPF - PAGAMENTO ESPONTÂNEO - ART. 138 DO CTN - NATUREZA DA MULTA DE MORA- ILEGITIMIDADE DA MULTA DE OFÍCIO ISOLADA DO ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 - INCOMPATIBILIDADE COM O ART. 97 E ART. 113 DO CTN - 1. Havendo pagamento espontâneo do débito em atraso, é indevida a multa de mora, que tem natureza penal, e, portanto, a multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, diante da regra expressa do art. 138 do Código Tributário Nacional.*

*2. Despiciendo qualquer ato adicional, além do recolhimento do tributo via DARF, documento qualitativo e informativo (art. 925 do RIR/94), para se configurar a denúncia espontânea.*

*3. A multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei no. 9.430/96, viola a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional, notadamente o artigo 97, V, combinado com artigo 113, ambos, do Código Tributário Nacional. Recurso provido."*

De todo modo, diante da inocorrência de prejuízo ao Fisco, a interpretação trazida no Auto não pode prevalecer, até porque está em flagrante dissonância com entendimento pacificado no Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes, que só admite a exigência de lançamento de tributo e de multa isolada sobre supostas diferenças do IRPJ provisionado por estimativa, se apuradas no curso do próprio ano-calendário ou, após o seu encerramento, resultar sonegação fiscal em face de insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração no ajuste anual.

São inúmeros os precedentes neste sentido, dentre as quais destacamos as ementas abaixo transcritas, só a título de exemplo:

*Recurso n.º 142137*

*TERCEIRA CÂMARA*

*Processo n.º 10280.006225/2002-02*

Fl. 20 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

*Data da Sessão: 26/05/2006*

*Relator Antonio Carlos Guidoni Filho*

*Acórdão 103-22483*

*Ementa: "CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes desta E. Câmara (v.q., Recurso 124.946), a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não recolhidas mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de contribuição devida maior do que a recolhida por estimativa. Recurso parcialmente provido para fazer incidir a multa isolada apenas sobre o valor da CSLL informada pela contribuinte na declaração de ajuste anual (DIR.) dos anos-base respectivos, ante a época da lavratura do lançamento e o não-pagamento de quaisquer quantias a título de CSLL por estimativa pelo contribuinte nos períodos assinalados." Publicado no D.O.U. n.º 128 de 06/07/06. (grifo nosso — doc. 01)*

*Recurso n.º 142139*

*TERCEIRA CÂMARA*

*Processo n.º 10280.006224/2002-50*

*Data da Sessão: 25/05/2006*

*Relator Antonio Carlos Guidoni Filho*

*Acórdão 103-22466*

*Ementa: "IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes desta E. Câmara (v.q., Recurso 124.946), a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de Imposto de Renda Pessoa Jurídica não recolhidas mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa. Recurso parcialmente provido para fazer incidir a multa isolada apenas sobre o valor do IRPJ informado pela contribuinte na declaração de ajuste anual (DIPJ) dos anos-base respectivos, ante a época da lavratura do lançamento e o não pagamento de quaisquer quantias a título de IRPJ por estimativa pelo contribuinte nos períodos assinalados." Publicado no D.O.U. n.º 128 de 06/07/06. (grifo nosso — doc. 02)*

Ora, o intérprete da lei que pretende aplicar norma que instituiu tributo e penalidade a ser imputada em casos específicos, deve consignar o sentido da norma de modo que lhe permita a realização da sua finalidade. Contudo, a pretexto de concretizá-la, não pode desprezar o conteúdo de todo o ordenamento jurídico, violando os princípios básicos do direito, a pretexto de aumentar a arrecadação.

De fato, sendo a finalidade social da lei a forma prevalecente de interpretação (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 50), não se pode acatar interpretação que negue o sentido e o fim pretendido pela norma. O ilustre Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello ensina que, "Em rigor, o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. É mais que isto: é uma inerência dele; está nele contido, pois corresponde à

Fl. 21 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

aplicação da lei tal qual é; ou seja, na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada."

E para que haja justiça, é necessário que o ordenamento jurídico seja considerado em conjunto, como um todo, de modo a afastar qualquer antinomia que leve a contrariar o próprio interesse normativo na preservação da paz social. Não se pode olvidar que o direito é um sistema, e neste, nenhuma norma jurídica pode ser interpretada isoladamente, com parcimônia.

Esta é a razão pela qual se afirma que o atendimento a qualquer norma legal deve guardar coerência interna com o ordenamento jurídico vigente. Noutro dizer, o cumprimento de um enunciado, mesmo e principalmente quando imputa penalidade, não pode levar ao descumprimento de outro.

Nestes termos, para que seja acolhido determinado fato como antijurídico ao ponto de carecer de punição, deve estar embasado em previsão legal específica e estar atinado à proporcionalidade do delito em relação à sanção imposta, sob pena de superar o sentido e a finalidade exigida pela própria norma de regência.

A interpretação da norma tributária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a existência de fatos típicos suficientes para subsumir em campos anteriormente previstos em normas genéricas, e não devem ser interpretados de forma sub-reptícia para o aumento da arrecadação, atropelando a vedação constitucional ao confisco e capaz de levar as empresas ao estado de insolvência.

Constatado que do procedimento da Recorrente não adveio nenhum prejuízo ao fisco, porquanto as quantias que deixaram de ser recolhidas mensalmente, foram plenamente declaradas e pagas no ajuste anual, não se pode acolher a imputação de penalidade vultuosa diante da inexistência de tributo a recolher. Esta não pode ser a finalidade da norma jurídica.

Pelo exposto, restando manifestamente ilegal a exigência fiscal em debate, dê-se que a multa isolada ora discutida fora lançada após a entrega da declaração de rendimentos, tomou por base valores indevidos, e inexistindo qualquer prejuízo ou exação em aberto para com a Receita Federal, o Auto de Infração guerreado deve ser julgado totalmente improcedente.

## **2.5. DA NÃO OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DA TIPICIDADE, PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE**

As normas substantivas no Direito Brasileiro são objetivas. O delito, a infração, exige o exato enquadramento do ato à disposição tipológica contida na lei. E, nesse caso, por se tratar de infração tributária agravada, a intenção de delinquir/fraudar, de não cumprir com o compromisso legal, deve extravasar do ato praticado pela pessoa contra quem a denúncia foi feita.

Concluir pela existência de fraude e impor, ao final, a penalidade de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor atribuído como omissão de receita, está em completa dissonância com os objetivos da norma de regência, e com a legalidade motivadora dos atos da administração pública.

Com efeito, a Recorrente agiu de forma cristalina, e sempre disponibilizou documentos quando solicitados. Repita-se, não há que se falar em ação lesiva ou fraudulenta, nem, muito menos, em aplicar as penas em comento, posto que, como exaustivamente comprovado, não houve sequer dano ao erário.

O STJ, por seu turno, afirma que a atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, censurando o ato da administração que não zele com uma equilibrada proporção entre os meios e os fins. Se todas as

Fl. 22 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

atitudes da impugnante demonstram a intenção de evitar ação danosa, não é legal se presumir que houve prática lesiva e fraudulenta à sua conduta.

Como cediço, a autoridade fiscal não tem poder absoluto para rejeitar o que é usual e sensato, pois, se a prática do ato administrativo de punir pela prática lesiva "está vinculada à aferição de existência de "conduta anti-jurídica", deve o agente administrativo observar os princípios da "razoabilidade e da proporcionalidade". Ora, neste caso, a prática é idêntica.

Assim, não há qualquer proporcionalidade entre o ato suplantado e a sanção aplicada. Não há, outrossim, qualquer razoabilidade para a sanção porquanto deixa de ser funcional, negando o princípio da função do ato administrativo, prestando-se a gerir interesse diverso do que é estreitamente veiculado pela Receita Federal, a teor do permissivo constante do artigo 237 da Constituição Federal.

Nesse sentido já se manifestou, e assentou jurisprudência, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, consoante o seguinte acórdão:

*ADMINISTRATIVO. AÇÃO ORDINÁRIA. IMPUGNAÇÃO DE MULTA. ART. 630, § 50 DA CLT. TRANSPORTE DOS FISCAIS DO TRABALHO. PASSE LIVRE, LINHA SELETIVA. DISCRICIONARIEDADE DO ATO ADMINISTRATIVO. CONTROLE. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE DO ATO.*

[...]

*2.A atuação da Administração Pública, deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.*

*3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser".*

*A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, I quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado.*

*4.É excepcional a intervenção estatal no domínio econômico, maxime no sistema de livre iniciativa. Sob esse pálio, a intervenção há de se pautar pela razoabilidade, que in casu, recomenda que a concessão de passe livre aos fiscais do trabalho mantenha a finalidade de viabilizar o bom andamento do seu serviço à luz do princípio da menor onerosidade possível. Havendo linhas regulares, com o mesmo itinerário, não há razoabilidade em que os fiscais utilizem-se gratuitamente de um serviço prestado seletivamente, O fato de a lei conceder a esses servidores a possibilidade de deslocamento, não significa que deva ser no meio de transporte mais oneroso.*

*5.Recurso especial conhecido e improvido,*

*(REsp 443310/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/10/2003, DJ 03/11/2003 p. 249)*

[...]

Não há, portanto, motivo determinante para a sanção aplicada, tendo em vista que não houve a conduta tipificada. Sendo assim, houve desvio de finalidade na aplicação da penalidade pelo fiscal autuante, conduta a qual merece ser rechaçada.

## 2.6. DO CONFISCO NA APLICAÇÃO DA MULTA ANTE A AUSÊNCIA DE INADIMPLÊNCIA

Ainda que fosse reconhecida a Responsabilidade Tributária da Recorrente e, conseqüentemente, restasse penalizada a posteriori, a aplicação da multa no presente Auto de Infração é inconstitucional. É que, diante dos fatos efetivamente ocorridos, o que se constata é a aplicação da multa abusiva e confiscatória, violando, desta forma, o princípio da capacidade contributiva.

E o confisco é prática repudiada em nosso Ordenamento Jurídico. Na Constituição Federal, na seção "Das Limitações do Poder de Tributar", em seu art. 150, IV, o legislador deixou bem claro a vedação por parte da União, dos Estados Membros, do Distrito Federal e dos Municípios da utilização do referido meio para se apropriar dos bens dos contribuintes. Tal artigo dispõe o seguinte:

*"Art. 150 — Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:*

(—)

*IV — utilizar tributo com efeito de confisco;*

Existirá confisco sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda ou da propriedade do contribuinte, ou seja, a tributação confiscatória corresponde à expropriação da riqueza a qual incida. Tema de inúmeros trabalhos e teses, o confisco tem sido tratado por diversos doutrinadores de renome, dentre os quais destacamos o Prof. Hugo de Brito Machado, que em seu livro Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros Editores, ensina-nos:

*"Tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. É que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos. Neste sentido o tributo não pode ser antieconômico, vale dizer, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras da riqueza, ou promotoras da circulação desta.*

*Proibindo o tributo com efeito de confisco, a Constituição Federal de 1988 vedou o seu uso como instrumento de absorção, pelo Estado, dos meios de produção. Em outras palavras, a proibição do tributo confiscatório impede o seu emprego como instrumento de supressão do denominado setor privado, e conseqüentemente da instituição do regime de economia estatizada."*

Importa destacar que não apenas os tributos podem se revestir de natureza confiscatória. Da mesma forma, as sanções tributárias, quando desmedidamente fixadas, podem ser maculadas pela inconstitucionalidade.

A sanção tributária tem por fim exercer na coletividade uma função intimidativa genérica, dirigida ao contribuinte. Exerce força coercitiva de obediência, através da cominação de pena, em abstrato na lei, e através da sua aplicação aos casos concretos. Assim, o infrator sabe que não observando a lei quanto à correção e assiduidade no pagamento dos tributos, será onerado pela multa prevista na legislação.

Contudo, a atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, apresentando-se reprovável qualquer ato da administração que não zele pela equilibrada proporção entre o meio e o fim.

Deste modo, se a punição deixa de ser funcional, nega o princípio da função do ato administrativo, prestando-se a gerir interesse diverso (enriquecimento sem causa) do que é estreitamente veiculado. Neste sentido é a jurisprudência mais inteligente do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, que restou assim ementado:

“(…)

*2.A atuação da Administração Pública, deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.*  
*3. A razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. Razoável é conceito que se infere a contrario sensu; vale dizer, escapa à razoabilidade "aquilo que não pode ser". A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes à consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado." (RESP 443310-RS — 200200778744, Rel. Min. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 03/11/2003, p. 249)*

Ora, a tipicidade da sanção preconizada exige a intenção do agente infrator. O princípio da tipicidade impõe que a sanção corresponda ao delito. Assim, a penalidade deve apenas buscar reparação ao dano realmente promovido em decorrência da situação antijurídica, e não configurar de majoração de tributo. A jurisprudência mais inteligente ainda ensina que:

"I - A Administração, ao aplicar sanções disciplinares, tem de atentar para os (----- postulados normativos de razoabilidade e proporcionalidade. Não pode, assim, sancionar o administrado (estudante) sem que haja provas suficientes da autoria de ilícito supostamente praticado ou sem que a punição guarde correpondência com a gravidade da conduta supostamente praticada (critérios de necessidade e adequação).

II - No âmbito do direito administrativo disciplinar (dito sancionador), também vigem os princípios da legalidade e tipicidade. Com isso, conclui-se que as infrações disciplinares devem ser estabelecidas previamente e com uma descrição suficiente da conduta reprovada. Por conseqüência, quando as infrações disciplinares são previstas com alto grau de generalidade, quase que afastando a segurança jurídica e autorizando a subjetividade, mostram-se de incidência inaceitável." (TRF 40 Região, AMS 91170-SC — 200372000032276, Rel. Juiz VALDEMAR CAPELETTI, Quarta Turma, DJU 19/05/2004, p. 1008).

De fato, "A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua conseqüência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal." (STF, ADI 551/RJ, Pleno, Relator Min. ILMAR GALVÃO, DJ 14/02/2003, p. 58; EMENT VOL-02098-01, p. 39). E, no caso, inexistente crédito tributário devido pela Recorrente, porquanto devidamente quitado, configurando, assim, a total desproporcionalidade entre o fato jurídico (imposto pago) e a multa isolada aplicada.

*Ex positis*, exhaustivamente consubstanciados os argumentos do presente Recurso Voluntário em relação à punição aplicada pelo agente fiscalizador, requer seja dado provimento ao Recurso Voluntário no sentido de reformar o acórdão recorrido e julgar IMPROCEDENTE o lançamento realizado, pois caracteriza um confisco injustificável e inconstitucional a aplicação de multa no percentual de 75% e 150%, quando não houve qualquer conduta que justificasse sua aplicação, consubstanciando-se em ato administrativo perpetrado com abuso de poder e desvio de finalidade, já que os créditos tributários foram extintos pelo pagamento.

## **2.7. DA COBRANCA DOS TRIBUTOS REFLEXOS — CSLL**

Os argumentos trazidos nesta defesa, que afastam totalmente a possibilidade de imposição da multa relativa à cobrança do Imposto de Renda no caso em lide, também desconstituem quaisquer penalidades exações e multas relativas a tributos reflexos, sendo desnecessário repeti-los nesta feita.

### 3. CONCLUSÃO E REQUERIMENTOS:

Pelo exposto, a Requerente REQUER O PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO no sentido de reformar o acórdão recorrido, para, em princípio, decretar a NULIDADE do Auto de Infração vergastado, referente ao Imposto de Renda e demais tributos, lavrado no âmbito do Processo n.º 10320.004.992/2007-60, em razão de não restar devidamente fundado na legislação vigente, tendo em vista que inexistente norma legal apontada pela Fiscalização e/ou sua vigência se deu após o início do período fiscal referido no lançamento, restando inaplicáveis à espécie, configurando inclusive CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA, pela impossibilidade de exercer a defesa de forma ampla, já que o fiscal não apresenta qualquer justificativa plausível para concluir pela existência de ilegalidades no período fiscalizado.

Por fim, caso superadas as preliminares levantadas pela Recorrente, o que se admite apenas em respeito aos debates, e em observância ao Princípio da Eventualidade, requer seja conhecido e provido o presente Recurso, reconhecendo a nulidade da Autuação Fiscal, tanto pela AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO QUE ENSEJE A AUTUAÇÃO, quanto pela inexistência de imputada obrigação tributária à Recorrente referente à Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição sobre o Lucro Líquido por supostas diferenças entre o valor escriturado e o declarado/pago — IRPJ/CSLL estimativa, devendo ser totalmente desconstituído o lançamento e a multa imputada, além de a penalidade não restar caracterizada, ferir o princípio da proporcionalidade e razoabilidade e caracterizar confisco injustificável e inconstitucional, ante a inexistência de dano ao Fisco e ausência de mora que justificasse sua aplicação. Aplicando-se todos os pedidos contidos nesta defesa às imposições de exações e das multas relativas à cobrança de tributos reflexos, sendo desnecessário repeti-los nesta feita

É o relatório.

### VOTO

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

No regime de apuração do lucro real, a regra é a da apuração trimestral, ou seja, em cada trimestre se faz a apuração do tributo e respectivo recolhimento, se devido. Optando pelo regime anual, a apuração “deve” ser feita necessariamente a cada mês. Se houver tributo a pagar no final do mês, não há como se esquivar. Feita a opção, é obrigação do contribuinte efetuar este recolhimento, antecipando eventual tributo devido que será apurado no período de apuração. Em linhas gerais, essa é a sistemática da apuração do lucro real.

Entendo que não há interpretação alguma que justifique o não recolhimento no final do período (no caso mensal) se for apurado tributo a recolher. Ressalte-se ainda que no regime de apuração anual há duas formas possíveis de apuração: pela Receita Bruta e Acréscimos ou pelo levantamento do Balanço de Suspensão ou Redução. O contribuinte pode escolher o que melhor lhe atender. No entanto, feita a escolha, apurado tributo a pagar, não há outra alternativa senão a do recolhimento. A opção é do contribuinte, cabendo observar as duas formas de apuração e enquadrar-se na situação mais vantajosa, ou seja, pode postergar o pagamento quando verificado por uma das duas formas acima não haver tributo a recolher.

Fl. 26 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

Não obstante o exposto, havendo tributo a recolher na apuração mensal — na verdade trata-se de antecipação porquanto o “tributo” será apurado apenas no final do período de apuração —, o contribuinte é obrigado a antecipar os valores, sob pena de multa isolada.

#### *Da Proposta Diligência*

Trata-se, na hipótese, de Autuação Fiscal onde restou imputada obrigação tributária à Recorrente referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição sobre o Lucro Líquido por supostas diferenças entre o valor escriturado e o declarado/pago – IRPJ/CSLL estimativa, sendo tais atuações referentes ao período do segundo semestre do ano de 2002.

A motivação do lançamento é a diferença entre o valor escriturado e o valor pago. No entanto, na descrição dos fatos, a Autoridade Fiscal fez referência às declarações originais e retificadoras. Há quem entenda que pode haver mácula no lançamento por não ter a Autoridade Lançadora considerado as DCTFs retificadoras, tendo em vista que as declarações foram apresentadas antes da ciência do início do procedimento fiscal, que ocorreu em 10/07/07 (e-fl. 22).

Desde a impugnação já há a alegação e apresentação de documentos:

*[e-fl. 167]*

Ora Eminentes Julgadores, tal afirmação se trata de verdadeira falácia, isto porque as DCTF's retificadoras de n.ºs 0000.100.2003.21511594 e 0000.100.2003.21511594, de 29/05/03 e 28/10/04, respectivamente, informam os valores reais apurados em estimativa, e ainda, apresentam balanço de redução.

Como se pode ver no lançamento de ofício ora combatido, o auditor fiscal afirma que as declarações acima apontadas são as derradeiras, e que teriam devolvido a situação anterior, evitando a apuração na forma estimada. Contudo, resta provado que o auto de infração não descreve a verdade dos fatos, já que as DCTF's retificadoras suso mencionadas apresentam os valores reais, coincidentes com aqueles apresentados na DIRJ da Defendente daquele ano (documentação acostada).

Sobre o capítulo, o Julgador de origem expôs suas razões conforme a seguir:

Na peça impugnatória, a defendente alega que a fiscalização faltou com a verdade e com seu dever funcional ao afirmar que o contribuinte apresentou DCTF's referentes aos 3º e 4º trimestres dos anos de 2002 sem os valores relativos às estimativas, posteriormente retificou as DCTF's informando os valores devidos, para só depois, retificar novamente (pela segunda vez) as DCTF's restaurando a situação anterior, no intuito de fugir da tributação.

Nesse aspecto, é importante destacar que o fato que justificou a aplicação da presente multa foi a ausência de recolhimento antecipado, *ex vi* do disposto no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007, novamente aqui transcrita (grifei):

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*  
(...)

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

(...)

Fl. 27 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10320.004992/2007-60

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

Portanto, é irrelevante para o deslinde da questão a análise do conteúdo das DCTFs apresentadas pelo contribuinte. Deixarei, pois, de aprofundar a análise sobre o assunto por falta de objeto.

De todo o exposto, não tendo a defesa comprovado que efetuou espontaneamente o recolhimento das estimativas do IRPJ e da CSLL no período abrangido pela autuação (Jul a Dez/2002), mantenho a aplicação da multa isolada, conforme previsto na legislação vigente.

A recorrente reitera a razão no item 2.3 do recurso voluntário (e-fl. 769, transcrita no relatório).

Cumpré destacar que este Conselheiro entende que a multa isolada decorre da falta de recolhimento da estimativa, independentemente das declarações entregues, bastando demonstrar que os valores devidos — os quais em regra são os escriturados, caso não exista erros nos lançamentos contábeis — não foram recolhidos. Procedimento este exatamente como feito pela Autoridade Lançadora, a qual juntou a escrituração (e-fls. 76 e ss.) e apresentou os demonstrativos dos respectivos autos de infração (IRPJ e-fls. 10-13; CSLL e-fls. 18-20).

Não obstante, considerando a motivação do ato administrativo e a possível interpretação do vício na exposição do motivo em relação às declarações apresentadas pelo sujeito passivo, para prosseguir neste julgamento de forma a assegurar a análise com o devido rigor técnico e acuidade jurídica, entendo que o processo deve ser convertido em diligência. A Autoridade Lançadora deve preparar uma tabela demonstrando os valores declarados nas DCTFs originais consideradas no lançamento, os valores lançados na contabilidade (indicando a respectiva folha do processo), os valores declarados nas DCTFs retificadoras (ativas, entregues antes do início do procedimento fiscal), os valores efetivamente recolhidos antes da ciência do procedimento fiscal (10/07/07, *cf. e-fl. 22*) e o valor lançado.

A forma como evidenciou a infração no Relatório do Auto de Infração pode gerar dúvidas acerca da vinculação da ausência de recolhimento e das declarações apresentadas (originais e retificadoras), suscitando a conseqüente distorção na análise e regularidade da autuação, o que inevitavelmente pode refletir no resultado do julgamento.

Reitero, embora entenda que o fato gerador da multa isolada é o não recolhimento da estimativa devida, independentemente das declarações apresentadas, há a possibilidade de haver uma interpretação extensiva quando da votação de modo a alterar o resultado do julgamento. Somente com essas informações solicitadas, entendo estar o presente processo pronto para a apreciação e julgamento por este Colegiado.

O objetivo da diligência é o esclarecimento do procedimento adotado, de modo a evidenciar o fato gerador (ausência de recolhimento) e o lançamento efetuado, considerando o exposto pela interessada desde a sua defesa inicial em relação as declarações originais e retificadoras.

Após, solicito emitir um parecer conclusivo e a intimação da interessada para eventual manifestação no prazo de 30 dias.

Fl. 28 da Resolução n.º 1401-000.974 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10320.004992/2007-60

**CONCLUSÃO**

Desta forma, voto por converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator