



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10410.004498/2006-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.795 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria CSLL
Recorrente COMPANHIA ALAGOAS INDUSTRIAL CINAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

PEDIDO DE DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. DESCABIMENTO.

Descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. Por outro lado, as perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal. Assim, a perícia técnica destina-se a subsidiar a formação da convicção do julgador, limitando-se ao aprofundamento de questões sobre provas e elementos incluídos nos autos não podendo ser utilizada para suprir o descumprimento de uma obrigação prevista na legislação.

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA.

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, apurado na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

MERAS ALEGAÇÕES. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. COMPROVAÇÃO DOS FATOS.

A defesa deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou responsável. O fato de não haver má-fé do contribuinte não descaracteriza o poder-dever da Administração de lançar com multa de ofício rendimentos omitidos na declaração de ajuste.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

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

Pedido de diligência indeferido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, relativamente à falta de adição de provisão, por unanimidade de votos, foi REJEITADO o pedido de diligência e foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário; relativamente à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, por maioria de votos, foi DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro que deferiam o pedido de diligência; e relativamente aos demais aspectos, por unanimidade de votos, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes (Presidente)

(Assinado digitalmente)

José Ricardo da Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), José Ricardo da Silva (Vice-Presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela COMPANHIA ALAGOAS INDUSTRIAL CINAL (fls. 913/939, v. 1), em face do acórdão 11-23.175, proferido pela 3ª Turma da DRJ/REC, em 22 de julho de 2008 que (fls. 896/906), ao apreciar sua Impugnação (fls. 341/387, v. 1), a julgou procedente em parte.

Consta dos autos que contra a contribuinte foi lavrado auto de infração (fls. 09/09, v. 1), onde se constituiu crédito tributário relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, em virtude da constatação das seguintes irregularidades:

2.1 — Omissão de receitas no ano-calendário 2001, caracterizada pela insuficiência de contabilização de vendas identificadas por meio de circularização junto à cliente da autuada;

2.2 — Provisões não dedutíveis que não foram adicionadas ao lucro líquido para cálculo da CSLL no ano-calendário 2001;

2.3 — Diferença entre o valor da contribuição escriturada e o valor declarado/pago no ano-calendário 2002;

2.4 — Insuficiência de recolhimentos mensais calculados por estimativa nos anos-calendário 2001 a 2006, acarretando a exigência de multa isolada no percentual de 50%.

Ao tomar ciência dos autos de infração, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 341/387, v. 1), sob os seguintes fundamentos:

- que a fiscalização, utilizando-se de informações contidas em meras planilhas fornecidas pela empresa Trikem S/A, que apontavam valores equivocados quanto às notas fiscais de venda de mercadorias e prestação de serviços emitidas pela contribuinte no ano de 2001, concluiu que teria ocorrido suposta omissão de receita naquele ano, efetuando o lançamento de CSLL sobre a diferença apurada;

- que tal cobrança é improcedente, vez que, comparando-se os valores consignados nas notas fiscais emitidas pela contribuinte em 2001 com os valores indicados nas planilhas referentes às entradas de mercadorias da Trikem S/A, que lastreiam o Auto de Infração, verifica-se que a estas apontam importâncias distorcidas, correspondendo ora ao dobro, ora ao triplo do que, de fato, está consignado nas notas fiscais;

- que informa que juntou aos autos demonstrativo por ela elaborado, que ilustra o descompasso entre os valores constantes das notas fiscais por ela emitidas e os valores constantes dos equivocados demonstrativos elaborados pela fiscalização;

- que o mencionado demonstrativo que lastreia o combatido lançamento considera que a nota fiscal 8106 contempla o valor de R\$ 40.830,3 quando, em verdade, a mesma aponta metade deste valor, qual seja, R\$ 20.415,15, como se pode verificar da cópia que junta aos autos;

- que na mesma trilha, as notas fiscais 8138 a 8142, 8183 a 8187, 8263 a 8267, 8269 a 8273, 8344 a 8350, 8381, 8382, 8429 a 8431, 8433 a 8437, 8446 a 8447, 8547, 8632 a 8636, 8669 a 8673, 8746 a 8749, 8751, 8864 a 8668, 8927 a 8931, 8933 a 8937, 9019, 9038 a 9042, 9037, 9068 a 9072, 9074 a 9078, 9152 a 9156, dentre outras, sofreram a duplicação do seu valor no r. demonstrativo confeccionado pela Fiscalização, conforme planilha;

- que a atuação considera outras tantas notas fiscais com valores triplicados, a exemplo da nota fiscal 8247, cujo valor apontado é R\$ 475.568,37, quando, de fato, o valor real seria de R\$ 158.522,79;

- que somente da análise do demonstrativo elaborado pela fiscalização, que supostamente espelha as entradas de mercadorias e serviços no estabelecimento filial da Trikem S/A, cujo CNPJ é 13.558.226/0010-45, vários dos documentos fiscais relativos à aquisição de mercadorias tiveram seus valores majorados, seja porque foram duplicados em alguns casos, seja porque foram triplicados noutros tantos;

- que das 237 notas contempladas no demonstrativo, apenas duas das notas fiscais refletem o valor real das notas emitidas pela Recorrente, sendo elas a NF's 8925 e 8983;

- que as demais notas fiscais de venda de mercadorias relacionadas pela fiscalização estão com os valores distorcidos;

- que a majoração se mostra mais contraditória na medida em que as notas fiscais autuadas foram devidamente escrituradas pela Trikem, em seu Livro Registro de Entradas do ano de 2001, pelo seu valor real, não tendo sido duplicadas nem triplicadas naquele documento fiscal, já que a destinatária se manteve fiel à realidade, como se pode verificar das cópias do mesmo;

- que o aumento do valor das notas fiscais deveu-se ao precipitado trabalho realizado pela fiscalização, que sequer analisou as notas fiscais que serviram de base para a atuação e o próprio Livro de Entradas da Trikem, a fim de verificar o quanto ali se encontra consignado;

- que a majoração dos valores detectada pela Recorrente não ocorreu somente em relação às notas fiscais de venda de mercadorias, tendo também atingido as notas fiscais de prestação de serviço que serviram de base para a atuação;

- que é geral a distorção que assola os valores das notas fiscais emitidas pela Recorrente no ano de 2001, estando o procedimento adotado pela fiscalização eivado de vícios, que induzem à incorreta conclusão de que ocorreu neste período suposta omissão de receita;

- que não houve a alegada omissão de receitas, tendo se constatado, em verdade, a impropriedade do levantamento promovido pela fiscalização, que tomou como parâmetro valores totalmente distantes da realidade;

- que, por isto, o lançamento realizado a título de CSLL é improcedente, já que não houve omissão de receitas por parte da Recorrente;

- que o Auto de Infração considerou notas fiscais de mera remessa de mercadorias, que não lhe trazem nenhuma receita, computando as quantias correspondentes na aferição de suposta omissão de receita pela Recorrente no ano de 2001;

- que entre janeiro e dezembro de 2001, a Recorrente armazenou, temporariamente, mercadorias de propriedade da Trikem S/A, que lhes foram remetidas ao albergue de notas fiscais emitidas por aquela empresa.

- que resta demonstrado à sociedade a inadequação dos procedimentos adotados pela fiscalização, que se quer se deu ao trabalho de cotejar os valores provisionados pela Recorrente com os efetivamente devidos pela mesma a título de CSLL, nos estritos termos da legislação de regência de tal exação, e cujos demonstrativos, ressalte-se, foram disponibilizados à fiscalização, sendo necessário concluir pela improcedência do lançamento fiscal.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE PROVAS.

Descabe a exigência de tributo cuja base de cálculo tenha sido apurada por método incerto, carente de elementos probantes da omissão de receita.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais da contribuição, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor da contribuição sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista na Lei nº 9.430/96.

MULTA ISOLADA. MULTA PROPORCIONAL. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa exigida em face do não-recolhimento das estimativas mensais concomitantemente com a multa proporcional referente à CSLL devida e não paga ao final do período, haja vista as respectivas hipóteses de incidência cuidarem de situações distintas.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

*CSLL. DIFERENÇA APURADA. ANO-CALENDÁRIO 2002.
AUSÊNCIA DE LITÍGIO.*

A expressa aquiescência, por parte do contribuinte, quanto às infrações que lhe são atribuídas, configura ausência de litígio, tornando-se definitivo o crédito tributário na esfera administrativa.

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

*ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS
INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. REQUISITOS LEGAIS.

Considera-se não formulado o pedido de diligência que não atende aos requisitos legais estabelecidos para sua formalização.

Lançamento Procedente em Parte

Ciente da decisão de primeira instância e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário, onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- que a 3ª Turma da DRJ de Recife, embora compreendendo as razões expostas pela Recorrente em sua defesa, julgou improcedente o lançamento fiscal em destaque sob a justificativa de que o valor da provisão adicionada ao LALUR não coincidiria com o valor da conta contábil referente a aquisição do gás utilizado em seu processo produtivo;

- que embora os valores não sejam coincidentes, não se pode menosprezar o quanto alegado e cabalmente pela Recorrente. A fiscalização sustentou que a Recorrente teria deixado de adicionar ao lucro líquido apurado no ano-calendário de 2001 o valor correspondente a provisões não dedutíveis, contudo, o valor de R\$ 147.562,80 foi adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real em virtude de um erro acidental cometido pela Recorrente, pelo que, em razão do mesmo motivo, não poderia ser adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração da CSLL devida no exercício de 2001;

- que a Recorrente nominou de provisão indedutível em seu Lalur o que se tratava, em verdade, de custos incorridos no mês de dezembro de 2001, porém só faturados pelo fornecedor no mês de janeiro de 2002, pelo que não caberia a adição de tal despesa na apuração do lucro líquido, para fins de incidência da CSLL;

- que dissertar, conforme feito em sua peça Impugnatória, sobre a distinção entre provisão e custos constantes na doutrina e na legislação em vigor;

- que no exercício de suas atividades sociais, adquire diversas matérias primas necessárias à industrialização das mercadorias que comercializa, dentre elas o gás natural;

- que no período autuado adquiria a matéria prima por meio de contrato de fornecimento celebrado com a empresa Gás de Alagoas – Algas, que lhe abastecia com o gás natural imprescindível à sua produção todos os meses;

- que o abastecimento ocorria por meio de tubovias que guarneciam suas instalações, e que a remuneração era através de leitura era realizada nos últimos dias de cada mês nos medidores instalados nas tubovias;

- que só tinha conhecimento dos valores devidos pelo abastecimento de gás no mês subsequente àquele em que o consumo se realizava, quando, então, o referido fornecedor lhe emitia a Nota Fiscal para pagamento;

- que considerando a existência de relação jurídica obrigacional de pagar pelo gás efetivamente consumido, a Recorrente, observando o princípio contábil da competência do exercício, os registrava mensalmente, tomando-se por base o consumo de gás natural verificado em sua planta industrial multiplicado pelo preço pactuado contratualmente;

- que ao Receber a Nota Fiscal no início do mês, procedia ao ajuste contábil das diferenças verificadas, e foi isso o que ocorreu em dezembro de 2001, quando registrou, em seu passivo, o valor de R\$ 184.708,73, a título de provisão para o consumo de gás natural, o que fez a crédito na Conta 2.1.01.03.10001 – Provisão de Consumo de Gás Natural, tendo, equivocadamente, adicionado neste mês tal importância ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real;

- que, assim que foi emitida pelo fornecedor de gás a Nota Fiscal 3250, apontando o gasto do mês de dezembro de 2001, no valor de R\$ 190.295,02, procedeu aos correspondentes ajustes contábeis, conforme se pode verificar da análise do razão das contas contábeis 2.1.01.03.10001 e 4.1.01.10011;

- que ainda procedeu aos ajustes na apuração do lucro real referente ao mês de janeiro de 2002, e que, neste contexto, ao analisar a natureza jurídica do gasto, é possível concluir, com especial clareza, que se trata de custo e não de provisão. Isto porque, o que registrava sob tal rubrica, em verdade, não correspondia a dispêndios meramente potenciais, com relação aos quais não tinha certeza quanto à sua realização;

- que naquela conta, registrava contabilmente os gastos efetivamente incorridos com a aquisição de gás natural, matéria prima imprescindível a sua produção;

- que tal gasto somente pode ser tido como autêntico custo suportado pela pessoa jurídica, o que fica claro ao verificarmos o lançamento contábil procedido pela Recorrente em janeiro de 2002, na Conta de Custos dos Produtos Vendidos, na Subconta 4.1.01.10011, onde o valor de R\$ 184.708,73 está registrado como custo;

- que diante da natureza jurídica de tal gasto, fica claro que o mesmo foi inadequadamente adicionado ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, pelo que não pode ser, para fins de apuração de apuração da CSLL;

- que afirma que o extinto Conselho de Contribuinte adota tal entendimento, conforme decisões proferidas nos acórdãos 108-0007394 e 103-133980;

- que não pode subsistir a exigência consubstanciada no Item 0002 do auto de infração, já que o gasto trata-se de custo suportado pela Recorrente com a aquisição de matéria prima, pelo que, nos termos da legislação de regência, é dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Tendo sua classificação contábil como provisão decorrido de erro escusável cometido pela Recorrente, incapaz, por si só, de modificar sua real natureza jurídica;

- que reitera seu pedido no sentido de que seja julgada improcedente a infração objeto do Item 002, em vista dos argumentos lançados;

- que, contudo, caso os julgadores entendam pela insuficiência de provas que atestem sua natureza de custo do valor adicionado no lalur como provisão não dedutível, pede que seja determinada a realização de diligência fiscal no estabelecimento, a fim de que constate, através da análise de suas contas contábeis de provisões não dedutíveis escrituradas no Razão Contábil, a verdadeira origem do valor;

- que a 3ª Turma da DRJ em Recife julgou improcedente a cobrança das multas isoladas impostas pela fiscalização, referente ao ano-calendário de 2001, contudo, quanto aos anos-calendários de 2002 a 2006, manteve a cobrança da indigitada multa, incidente sobre supostos recolhimentos a menor de estimativas mensais de CSLL sob o argumento de que a cobrança encontraria suporte no art. 44, da Lei 9.430/96;

- que ainda que se admitisse como possível e legal a cobrança de multa isolada sobre estimativas não recolhidas, ou recolhidas a menor, após o encerramento do ano-calendário, não seria possível o prosseguimento da cobrança em relação ao Item 004 do Auto de Infração. Isto porque, alega ter recolhido integralmente o montante apurado a título de estimativas mensais de CSLL durante os anos-calendário de 2002 a 2006, não tendo sido cometida qualquer infração à legislação de regência da aludida contribuição apta a ensejar a imposição das multas isoladas combatidas;

- que para a apuração dos valores supostamente não recolhidos pela Recorrente a título de estimativa mensal de CSLL, a fiscalização comparou o saldo constante na coluna “crédito” escriturado na conta contábil 2.1.05.01.006.001 – Contribuições Sociais a recolher -, constante dos balancetes mensais extraídos de sua contabilidade, com os valores recolhidos a tal título através de DARF's, mês a mês;

- que havendo encontrado diferenças entre os aludidos valores, a fiscalização procedeu ao lançamento de multa isolada, no percentual de 50% sobre as diferenças, sob o suposto cumprimento do que determinaria o art. 44, da Lei 9.430/96;

- que até poderia concluir pela precisão dos procedimentos adotados pela fiscalização, como o fez a autoridade julgadora de primeira instância, contudo, em vista de que na conta contábil do passivo intitulado como “CSLL a recolher” apenas deveria ser lançado a credito, mensalmente, a provisão da contribuição social devida, que, por sua vez, deve coincidir com o valor da contribuição recolhida no mês seguinte. Assim, o saldo de “crédito” apontado nos balancetes sintéticos deveria coincidir com os valores recolhidos pela Recorrente, somados aos valores eventualmente retidos a título de CSLL pelas suas fontes pagadoras;

- que ocorre que, realizando-se uma análise minuciosa dos procedimentos adotados durante a fiscalização, constata-se o grave erro material, que contaminou o lançamento fiscal;

- que a fiscalização, ao invés de comparar os valores recolhidos pela Recorrente a título de estimativas de CSLL com os valores lançados a crédito mensalmente na conta de CSLL a recolher, a título de “provisão do mês” – o que poderia ser extraído do razão analítico da conta contábil 2.1.05.01.006.001 – transportou, para sua planilha “demonstrativo de diferenças apuradas pelo AFRF”, o valor correspondente a diversos lançamentos a “crédito”, que foram efetuados a cada mês, na referida conta contábil, no livro razão, sinteticamente reproduzidas nos balancetes referente ao ano de 2006, conforme planilha constante das fls. 924, v. 1;

- que resta claro a inexistência de diferenças no recolhimento das estimativas mensais de CSLL, durante o ano-calendário de 2006, pelo que não há como dar prosseguimento à cobrança das multas isoladas objeto do item 004, do Auto de Infração;

- que com relação aos demais anos-calendário, embora tenha a fiscalização adotado o mesmo procedimento equivocado, a Recorrente, em razão da mudança de seu sistema operacional, não logrou localizar o razão analítico da conta contábil de “Contribuição Social a pagar”, impresso de tais anos, de modo a comprovar o verdadeiro valor provisionado a título de CSLL mês a mês e, assim, elidir a acusação que ora lhe é imputada;

- que, contudo, tendo em vista que a Recorrente ainda não desistiu de constituir esta prova, requer que lhe seja deferida a juntada posterior de documentos, em homenagem ao princípio da verdade material;

- que não entendendo desta forma os julgadores, pugna que seja determinada a realização de diligência em seu estabelecimento, a fim de que a fiscalização, mediante análise dos balancetes, declaração do imposto de renda e razão analítico da conta contábil 210501006001, todos relativos aos anos-calendário de 2002 a 2006, responda aos quesitos : 1) Os valores lançados a crédito na conta contábil do passivo de “Contribuição Social a Recolher” a título de “provisão do mês”, constante do razão analítico, coincidem com os valores utilizados pela fiscalização no demonstrativo de diferenças apuradas pelo AFRF, constante no auto de infração?; 2) Em caso negativo, realizando-se os ajustes dos valores constantes na coluna “Débito Escriturado PJ” do Demonstrativo em questão, em vista do quanto acima esclarecido, e considerando os valores retidos a título de CSLL, pelas fontes pagadoras da Recorrente – os quais se encontram devidamente declarados em DIPJ -, remanesce algum valor a ser pago pela Recorrente?; e 3) Em caso positivo, quanto?;

- que entende que resta demonstrado o total descabimento da cobrança perpetrada, no que toca ao item 004, do Auto de Infração em tela, pelo que deve ser julgado improcedente;

- que sustenta a tese utilizada em sua peça impugnatória, nos mesmos termos, da impossibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário;

- que a fiscalização não poderia, especificamente com relação ao ano de 2002, ter imposto à Recorrente multa isolada, prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, juntamente com a multa de ofício sobre a CSLL, apurada ao final do ano-calendário e não recolhida;

- que fazer incidir a multa de 50% sobre o imposto devido com base na apuração do exercício e sobre os pagamentos mensais que deixaram de ser efetuados por estimativa implica em dupla incidência indevida sobre uma mesma base de cálculo;

- que não há lógica na cobrança da multa isolada sobre estimativas não recolhidas, caso a obrigação principal, apurada ao final do exercício, também não tenha sido integralmente cumprida, pois, nesta hipótese, caberá a cobrança do tributo devido, acrescido de juros e multa em razão do cometimento da infração consubstanciada no não recolhimento do tributo;

- que o tributo neste caso é um só, e as estimativas mensais nada mais representam senão a antecipação de uma parte do tributo que será devido ao final do ano, pelo que não cabe a aplicação de duas multas, no percentual de 50%, cada uma, sendo a primeira sobre uma parcela do tributo, e a segunda sobre a integralidade do mesmo;

- que a tese defendida encontra guarida na jurisprudência administrativa, conforme decisão proferida no acórdão 107-08094;

- que, assim, conclui-se, facilmente, que a multa isolada exigida pela fiscalização sobre as estimativas mensais de CSLL supostamente não recolhidas nos anos-calendário de 2002 a 2005 não podem subsistir, haja vista que: a) não restou configurada qualquer infração por parte da Recorrente, uma vez que as supostas estimativas apontadas pela fiscalização como não recolhidas foram, na verdade, equivocadamente, apuradas pelo auditor fiscal autuante; b) seja em razão da impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano-calendário, por conta da perda de eficácia do regime de estimativa, em face do advento da obrigação principal, ou; c) pela impossibilidade de imposição dúplice de penalidades sobre uma mesma base, como aconteceu no ano de 2002;

- que em vista das firmes razões expendidas, pugna a Recorrente para que essa Egrégia Câmara dê provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando a decisão recorrida para que seja julgado inteiramente improcedente o vergastado Auto de Infração tendo em vista que: (a) - Com relação ao Item 002, a provisão não dedutível identificada pela Fiscalização trata-se de custo incorrido no mês de dezembro de 2001, o qual não poderia ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração da CSLL; (b) - Com relação ao Item 004, conforme explicitado, não foi cometida infração alguma que autorize o lançamento de multas isoladas, tendo a exigência fiscal decorrido de erro cometido pela fiscalização; (c) - Não se pode lançar multa isolada sobre estimativas no período de 2002 a 2006, uma vez que: a) Os valores apurados a tal título foram integralmente quitados, pelo que não é cabível a imposição da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96; (d) - Após o encerramento do ano-calendário, por conta da perda de eficácia do regime de estimativa, em face do advento da obrigação principal, e tendo em vista que; e (e) - Que não é possível a imposição dúplice de penalidades sobre uma mesma base, como aconteceu no ano de 2002.

- que, por fim, requer, outrossim, com fulcro nos artigos 16, 18 e 26 do Decreto 70.235 que seja deferida a diligência solicitada, a fim de que sejam ratificadas as razões de fato aduzidas e devidamente comprovadas pela Recorrente no curso do presente processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Ricardo da Silva - Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

De acordo com o auto de infração e com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 22/26), o lançamento decorreu das seguintes irregularidades:

1 — Omissão de receitas no ano-calendário 2001, caracterizada pela insuficiência de contabilização de vendas identificadas por meio de circularização junto a cliente da autuada;

2 — Provisões não dedutíveis que não foram adicionadas ao lucro líquido para cálculo da CSLL no ano-calendário 2001;

3 — Diferença entre o valor da contribuição escriturada e o valor declarado/pago no ano-calendário 2002;

4 — Insuficiência de recolhimentos mensais calculados por estimativa nos anos-calendário 2001 a 2006, acarretando a exigência de multa isolada no percentual de 50%.

Observa-se, ainda, que a decisão recorrida considerou procedente em parte o lançamento para:

I - Quanto à CSLL: exonerar o valor de R\$ 99.762,82, relativo ao ano-calendário 2001, manter o valor de R\$ 294,34 (principal), relativo ao ano-calendário 2001, e declarar a definitividade da exigência no valor de R\$ 169.736,03 (principal), relativo ao ano-calendário 2002) e

II - Quanto à multa isolada: exonerar o valor de R\$ R\$ 44.300,03, relativo aos meses de abril, maio e junho de 2001, e manter o valor de R\$ 627.015,55, relativo aos demais períodos de apuração.

É de se observar, que, quanto a diferença entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago — AC 2002, a contribuinte reconheceu a procedência do lançamento quanto a esta infração. Tem-se, assim, por definitivamente constituído o respectivo crédito tributário na esfera administrativa, no montante principal de R\$ 169.736,03, não fazendo parte do litígio nesta esfera recursal.

Inconformada, em virtude de não ter logrando êxito total na instância inicial, o contribuinte apresenta a sua peça recursal a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais pleiteando a reforma da decisão prolatada na Primeira Instância onde, em sua defesa, suscita a realização de diligência, bem como apresenta razões de mérito sobre o lançamento efetuado.

No que diz respeito ao pedido de diligência/perícia, observa-se que o objetivo da solicitação realizada é a de reforçar a sua defesa no sentido de convencer os julgadores de

que todos as irregularidades estariam justificadas, para tanto solicita a seguinte verificação: seja determinada a realização de diligência em seu estabelecimento, a fim de que o Auditor Fiscal Diligente, mediante análise dos Balancetes, Declaração de Imposto de Renda e Razão Analítico da conta contábil nº 210501006001, todos relativos aos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, responda aos seguintes questionamentos: (i) Os valores lançados a crédito na conta contábil do passivo de "Contribuição Social a Recolher" a título de "provisão do mês", constantes do Razão Analítico, coincidem com os valores utilizados pelo Auditor Fiscal Autuante no Demonstrativo de Diferenças Apuradas pelo AFRF, constante neste Auto de Infração?; (ii) Em caso negativo, realizando-se os ajustes dos valores constantes na coluna "Débito Escriturado PJ" do Demonstrativo em questão, em vista do quanto acima esclarecido, e considerando os valores retidos a título de CSLL pelas fontes pagadoras da Recorrente (os quais se encontram devidamente declarados em DIPJ), remanesce algum valor a ser pago pela Recorrente?; e (iii) Em caso positivo, quanto?

Ora, a próprio recorrente poderia, durante o procedimento de fiscalização, ter apresentado todos os seus esclarecimentos e documentos ao fiscal autuante, em atendimento às intimações feitas, notadamente em relação à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido do valores apurados questionados no Auto de Infração e não o fez, apresentando, na fase recursal, a documentação que julgou necessária para elidir as infrações imputadas.

É de se alertar de que para um pedido de perícia seja deferido é necessário que existam dúvidas de ordem técnica que exijam a manifestação de um profissional capacitado a esclarecê-las, bem como entende que o ônus da prova recai sobre o contribuinte, responsável pela comprovação dos valores contestados e demais documentos.

Só posso trilhar pela negativa do pedido de realização de diligência ou perícia solicitadas, já que, a princípio, a responsabilidade pela apresentação das provas do alegado compete ao contribuinte que praticou a irregularidade fiscal, não cabendo a determinação de diligência ou perícia de ofício para a busca de provas em favor do contribuinte.

Ora, o Decreto n.º 72.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº. 8.748, de 1993 - Processo Administrativo Fiscal - diz:

Art. 16 – A impugnação mencionará:

(...).

IV – as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

§ 1º. Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.

(...).

Art. 18 - A autoridade julgadora de Primeira Instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

§ 1º. Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício, sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

Vê-se, portanto, que o melhor momento oportunizado para o oferecimento de provas é o da impugnação, ressalvada a ocorrência de uma das condições previstas no § 4º do art. 16 do PAF, o que não foi sequer alegado pela defesa. A interessada requereu a diligência de forma genérica, sem a formulação de quesitos, desatendendo ao disposto no art. 16, IV, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Não tenho dúvidas de que o poder discricionário para indeferir pedidos de diligência e perícia não foi concedido ao agente público para que ele disponha segundo sua conveniência pessoal, mas sim para atingir a finalidade traçada pelo ordenamento do sistema, que, em última análise, consiste em fazer aflorar a verdade material com o propósito de certificar a legitimidade do lançamento.

As perícias destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também já incluídos nos autos. Jamais poderão as perícias estender-se à produção de novas provas ou à reabertura, por via indireta, da ação fiscal.

Ademais, descabe o pedido de diligência quando presentes nos autos todos os elementos necessários para que a autoridade julgadora forme sua convicção. As perícias devem limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo, ou à confrontação de dois ou mais elementos de prova também incluídos nos autos, não podendo ser utilizadas para reabrir, por via indireta, a ação fiscal e busca de provas que são de competência exclusiva do recorrente.

Ora, o que se questiona nos autos, desde o início do procedimento fiscal, é a comprovação documental dos fatos. A recorrente fez a sua parte, ou seja, anexou em abundância material que segundo ele comprovaria as irregularidades. Agora resta ao colegiado a função da verificação e análise destes documentos em função dos valores lançados. Só isto. Não há necessidade de manifestação por parte da Receita Federal, através de diligência ou perícia.

Assim sendo, julgo de todo desnecessária sua realização, pois os elementos presentes nos autos são suficientes para a formação de convicção e julgamento da lide.

No que diz respeito às Provisões não Dedutíveis do ano-calendário de 2001, é de se dizer, que de acordo com a peça acusatória, a contribuinte apurou a CSLL no Lalur (fl. 161), consignando despesas não dedutíveis no valor de R\$ 9.027,88 e provisões não dedutíveis no valor de R\$ 186.461,38, o que totaliza o montante de R\$ 195.489,26. Entretanto, a empresa declarou em DIPJ apenas o valor de R\$ 47.926,46, motivo pelo qual foi lançada a diferença no valor de R\$ 147.562,80.

Alega a recorrente que, por erro accidental, adicionou o valor de R\$ 147.562,80 ao lucro líquido para efeito de cálculo do lucro real, pois o que denominou provisão

indedutível tratava-se, na verdade, de custos incorridos no mês de dezembro e somente faturados pelo fornecedor em janeiro seguinte.

Segundo a recorrente, a empresa registrou a crédito de seu passivo, em dezembro de 2001, - "provisão para consumo de gás natural no valor de R\$ 184.708,73, tendo equivocadamente adicionado tal valor ao lucro líquido na apuração do lucro real. O equívoco residiria no fato de que não se tratava de provisão, e sim de custo atinente ao gás por ela adquirido à empresa Algás, no valor de R\$ 190.295,02, custo este que somente foi precisamente conhecido no princípio do mês de janeiro de 2002, ocasião em que teriam sido feitos os ajustes cabíveis.

Ora, não procede a afirmação da defesa de que adicionou a provisão apenas no cálculo do lucro real, haja vista que o fez também na apuração da CSLL, conforme demonstrativo de fl. 161.

A documentação acostada pela empresa (fls. 740/758) não infirma o lançamento, ante a não-coincidência dos valores trazidos à colação. Na DIPJ, o valor adicionado como provisão indedutível foi zero. Diz a contribuinte que o valor adicionado no Lalur refere-se a compra realizada junto à Algás. Entretanto, o valor adicionado como provisão indedutível importou em R\$ 186.461,38, enquanto a provisão a que alude a recorrente é de R\$ 184.708,73. A aquisição à Algás, por seu turno, foi de R\$ 190.295,02. Finalmente, a reversão promovida no Lalur, em janeiro de 2002, foi de R\$ 147.957,00. Não restou provado, por conseguinte, que o valor adicionado no Lalur e não adicionado na DIPJ refere-se efetivamente à provisão a que alude a recorrente. Assim, deve ser mantida a exigência quanto a esta infração.

No que diz respeito a aplicação da multa de ofício de isolada em razão da falta de recolhimento CSLL por estimativa, é de se dizer, alega a contribuinte que a multa isolada é improcedente tendo em vista que no final do exercício a empresa poderá apurar prejuízo, porém temos a salientar que a obrigação de antecipar o pagamento da CSLL deve, conforme a legislação já citada, ser cumprida mês a mês, podendo a contribuinte suspender ou reduzir o pagamento através da comprovação, pelo levantamento de balancetes, de que já recolheu a totalidade ou parte desta, ou mesmo não teria nada a recolher.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranquilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Observa-se, que a autoridade lançadora calculou a multa isolada lançada de ofício, com fundamento no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, tendo em vista que o contribuinte optou pela tributação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no lucro estimado.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, estabelece:

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

...

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

V – isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado que não houver sido pago ou recolhido.

Os dispositivos acima transcritos têm como objetivo obrigar o sujeito passivo ao recolhimento dos tributos e contribuições sociais declarados (inciso V) ou que deixou de efetuar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma estipulada no artigo 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, recolhimento por estimativa por empresas que estavam sujeitas ao pagamento pelo lucro real.

Do texto legal conclui-se que não existe a possibilidade de cobrança concomitante de multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (normal) e multa de lançamento de ofício isolada sem tributo. Ou seja, se o lançamento do tributo é de ofício deve ser cobrada a multa de lançamento de ofício juntamente com o tributo (multa de ofício normal), não havendo neste caso espaço legal para se incluir a cobrança da multa de lançamento de ofício isolada.

No presente caso a fiscalização aplicou a multa de lançamento de ofício, isoladamente, por entender que houve a falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os quais já incide multa de lançamento de ofício.

A autoridade autuante reconstituiu o lucro líquido contábil em cada período-base, com os ajustes correspondentes aos valores incluídos no auto de infração, e apurou o valor da CSLL que deveria ter sido pago em cada mês, com a aplicação da multa de lançamento de ofício isolada.

Como se vê, foi aplicada a multa isolada sobre os valores que deixaram de ser antecipados durante o ano-calendário a título de estimativa e também da multa normal de lançamento de ofício, sobre os valores considerados ainda devidos.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, no seu inciso IV, do § 1º, autoriza a cobrança de tal multa, isoladamente, quando em procedimento fiscal verificar-se a falta do recolhimento da estimativa e quando não houver imposto a ser cobrado pelo fato da contribuinte ter apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal,

significaria admitir que, sobre imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores idênticos ou superiores ao das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do Código Tributário Nacional, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

A legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento do imposto por estimativa ou por balanço de suspensão/redução.

Esta matéria já tem jurisprudência formada no Primeiro Conselho de Contribuintes e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de adições/exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício. (Acórdão nº 101-93.939, de 17/09/2002)

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de imposto por estimativa em de ajustes efetuados pela fiscalização, com a glosa de custos/despesas operacionais e adições e exclusões ao lucro líquido na determinação do lucro real, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração. (Acórdão nº 101-93.692, de 05/12/2001)

PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOB BASE ESTIMADA. Incabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa calculada sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. (Acórdão nº 103-20.475, de 07/12/2000)

IRPJ - 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, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido superou, largamente, o efetivamente devido. Recurso provido. (Acórdão nº 103-20.572, de 19/04/2001)

MULTA ISOLADA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – CABIMENTO - A multa isolada de lançamento de ofício só tem cabimento na existência do seu pressuposto fundamental como seja a falta de recolhimento de imposto. Não enseja assim sua aplicação a prática de qualquer ilícito, com ênfase para formal, que não denote inadimplência do sujeito passivo a qualquer obrigação principal. Recurso provido. (Acórdão nº 103-20.931, de 22/05/2002)

CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado. (Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001)

MULTA – Art. 44 da Lei nº 9.430/96. A multa de ofício, lançada pela autoridade tributária, não pode ser calculada sobre valor superior ao montante da falta ou insuficiência de recolhimento do imposto. Recurso provido. (Acórdão nº 105-12.986, de 09/11/1999)

PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário. (Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO ISOLADA - INAPLICABILIDADE - No pagamento espontâneo de tributos, sob o manto, pois, do instituto da denúncia espontânea, não é cabível a imposição de qualquer penalidade, sendo certo que a aplicação da multa de que trata a Lei 9.430/96 somente tem guarida no recolhimento de tributos feitos no período da graça de que trata o artigo 47 da Lei 9.430/96, sem a multa de procedimento espontâneo. (Acórdão nº 107-06.591, de 17/04/2002)

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de imposto por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário, com glosa de prejuízos compensados além do percentual permitido pela Lei nº 8.891/95,

arts. 42 e 58 na determinação do lucro real. (Acórdão nº 107-06.894, de 04/12/2002)

MULTA ISOLADA. PENALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE BASE ESTIMADA.

Não cabe a aplicação concomitante de multa de ofício proporcional à CSLL exigida e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, prevista no art. 44 da Lei 9.430/96, § 1º, do inciso IV (...) Deve ser excluída a exigência da multa isolada (...). Recurso: 143920, Sétima Câmara, Processo. 10384.000638/2004-79, Acórdão nº 107-08094.

No caso, tem razão a recorrente quando diz que a fiscalização pretende cobrar a multa de lançamento de ofício incidente sobre tributo lançado, também de ofício, concomitantemente com a multa de lançamento de ofício, isolada, sobre a insuficiência/falta calculada em decorrência da mesma infração.

Por fim, se faz necessário tecer alguns comentários sobre a multa de ofício aplicada e demais acréscimos exigidos.

Há que se destacar que à autoridade fiscal cabe verificar o fiel cumprimento da legislação em vigor, independentemente de questões de discordância, pelos contribuintes, acerca de alegadas ilegalidades/inconstitucionalidades, sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como previsto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Não há dúvidas de que se entende como procedimento fiscal à ação fiscal para apuração de infrações e que se concretize com a lavratura do ato cabível, assim considerado o termo de início de fiscalização, termo de apreensão, auto de infração, notificação, representação fiscal ou qualquer ato escrito dos agentes do fisco, no exercício de suas funções inerentes ao cargo. Tais atos excluirão a espontaneidade se o contribuinte deles tomar conhecimento pela intimação.

Os atos que formalizam o início do procedimento fiscal encontram-se elencados no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 1972. Em sintonia com o disposto no artigo 138, parágrafo único do Código Tributário Nacional, esses atos têm o condão de excluir a espontaneidade do sujeito passivo e de todos os demais envolvidos nas infrações que vierem a ser verificadas.

Em outras palavras, deflagrada a ação fiscal, qualquer providência do sujeito passivo, ou de terceiros relacionados com o ato, no sentido de repararem a falta cometida não exclui suas responsabilidades, sujeitando-os às penalidades próprias dos procedimentos de ofício. Além disso, o ato inaugural obsta qualquer retificação, por iniciativa do contribuinte e torna ineficaz consulta formulada sobre a matéria alcançada pela fiscalização.

Ressalte-se, com efeito, que o emprego da alternativa “ou” na redação dada pelo legislador ao artigo 138, do Código Tributário Nacional, denota que não apenas a medida de fiscalização tem o condão de constituir-se em marco inicial da ação fiscal, mas, também, consoante reza o mencionado dispositivo legal, “qualquer procedimento administrativo” relacionado com a infração é fato deflagrador do processo administrativo tributário e da consequente exclusão de espontaneidade do sujeito passivo pelo prazo de 60 dias, prorrogável sucessivamente com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, na forma do parágrafo 2º, do art. 7º, do Dec. nº 70.235, de 1972.

O entendimento, aqui esposado, é doutrina consagrada, conforme ensina o mestre FABIO FANUCCHI em “Prática de Direito Tributário”, pág. 220:

O processo contencioso administrativo terá início por uma das seguintes formas:

1. pedido de esclarecimentos sobre situação jurídico-tributária do sujeito passivo, através de intimação a esse;

2. representação ou denúncia de agente fiscal ou terceiro, a respeito de circunstâncias capazes de conduzir o sujeito passivo à assunção de responsabilidades tributárias;

3 - autodenúncia do sujeito passivo sobre sua situação irregular perante a legislação tributária;

4. inconformismo expressamente manifestado pelo sujeito passivo, insurgindo-se ele contra lançamento efetuado.

(...).

A representação e a denúncia produzirão os mesmos efeitos da intimação para esclarecimentos, sendo peças iniciais do processo que irá se estender até a solução final, através de uma decisão que as julguem procedentes ou improcedentes, com os efeitos naturais que possam produzir tais conclusões.

No mesmo sentido, transcrevo comentário de A.A. CONTREIRAS DE CARVALHO em “Processo Administrativo Tributário”, 2ª Edição, págs. 88/89 e 90, tratando de Atos e Termos Processuais:

Mas é dos atos processuais que cogitamos, nestes comentários. São atos processuais os que se realizam conforme as regras do processo, visando dar existência à relação jurídico-processual. Também participa dessa natureza o que se pratica à parte, mas em razão de outro processo, do qual depende. No processo administrativo tributário, integram essa categoria, entre outros: a) o auto de infração; b) a representação; c) a intimação e d) a notificação

(...).

Mas, retornando a nossa referência aos atos processuais, é de assinalar que, se o auto de infração é peça que deve ser lavrada, privativamente, por agentes fiscais, em fiscalização externa, já no que concerne às faltas apuradas em serviço interno da Repartição fiscal, a peça que as documenta é a representação. Note-se que esta, como aquele, é peça básica do processo fiscal
(...).

Portanto, o Auto de Infração deverá conter, entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável, a sua ausência implicará na invalidade do lançamento. A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto dá causa a lançamento de ofício, para exigi-lo com acréscimos e penalidades legais.

É de se esclarecer, que a infração fiscal independe da boa fé do contribuinte, entretanto, a penalidade deve ser aplicada, sempre, levando-se em conta a ausência de má-fé, de dolo, e antecedentes do contribuinte. A multa que excede o montante do próprio crédito tributário, somente pode ser admitida se, em processo regular, nos casos de minuciosa comprovação, em contraditório pleno e amplo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, restar provado um prejuízo para fazenda Pública, decorrente de ato praticado pelo contribuinte.

Por outro lado, a vedação de confisco estabelecida na Constituição Federal de 1988, é dirigida ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional. Além disso, é de se ressaltar, mais uma vez, que a multa de ofício é devida em face da infração às regras instituídas pelo Direito Fiscal e, por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária prevista em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso V, do art. 150 da Constituição Federal, não cabendo às autoridades administrativas estendê-lo.

Assim, as multas são devidas, no lançamento de ofício, em face da infração às regras instituídas pela legislação fiscal não declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, cuja matéria não constitui tributo, e sim de penalidade pecuniária prevista em lei, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no art. 150, IV da CF., não conflitando com o estatuído no art. 5º, XXII da CF., que se refere à garantia do direito de propriedade. Desta forma, o percentual de multa aplicado está de acordo com a legislação de regência.

Ora, os mecanismos de controle de legalidade / constitucionalidade regulados pela própria Constituição Federal passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário que detém, com exclusividade, tal prerrogativa. É inócuo, portanto, suscitar tais alegações na esfera administrativa.

De qualquer forma, há que se esclarecer que o Imposto Renda da Pessoa Física é um tributo calculado sobre a renda tributável auferida. Ou seja, é calculado levando-se em consideração aos rendimentos tributáveis auferidos e em razão do valor é enquadrada dentro de uma alíquota, não estando o seu valor limitado à capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, os princípios constitucionais têm como destinatário o legislador na elaboração da norma, como é o caso, por exemplo, do princípio da Vedação ao Confisco, que orienta a feitura da lei, a qual deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco, cabendo à autoridade fiscal apenas executar as leis.

Da mesma forma, não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da multa de ofício e da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Turma de Julgamento, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através do chamado controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

Se verdade fosse, que o Poder Executivo deva deixar aplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da arguição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer o suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Ademais, matéria já pacificada no âmbito administrativo, razão pela qual o Presidente do Primeiro Conselho de Contribuintes, objetivando a condensação da jurisprudência predominante neste Conselho, conforme o que prescreve o art. 30 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes (RICC), aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16 de março de 1998, providenciou a edição e aprovação de diversas súmulas, que foram publicadas no DOU, Seção I, dos dias 26, 27 e 28 de junho de 2006, vigorando para as decisões proferidas a partir de 28 de julho de 2006.

Atualmente estas súmulas foram convertidas para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pela Portaria CARF nº 106, de 2009 (publicadas no DOU de 22/12/2009), assim redigidas: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2)” e “A partir de 1º de abril de 1995,

os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais (Súmula CARF nº 4).”

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de indeferir o pedido de diligência suscitada pela Recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa isolada lançada de forma concomitante com a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

José Ricardo da Silva