



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

Processo nº 10410.004605/2003-52
Recurso nº 163.355 Voluntário
Acórdão nº 1301-00.190 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2009
Matéria IRPJ e OUTROS - MULTA ISOLADA
Recorrente CASA DAS TINTAS LTDA.
Recorrida 9ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

NULIDADE DO LANÇAMENTO. Somente ensejam nulidade os atos, termos, despachos e decisões lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de ampla defesa, hipóteses essas que se encontram ausentes nos presentes autos.

CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE DE NORMAS INSERIDAS LEGALMENTE NO ORDENAMENTO JURÍDICO PÁTRIO. MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. “Súmula 1º.CC n. 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. BALANCETES NÃO TRANSCRITO NO LIVRO DIÁRIO. PREJUÍZOS. 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 com base no lucro real ao final do ano-calendário, e, dessa forma, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício por falta de recolhimento de tributo por estimativa, ante a ausência de sua base impositiva, bem como, não tem cabimento por desatendimento de mera obrigação acessória.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

 1

Vencido o Conselheiro Décio Lima Jardim, que negava provimento. Os Conselheiros Ana de Barros Fernandes e Waldir Veiga Rocha acompanharam o relator pelas conclusões.



WALDIR VEIGA ROCHA - Presidente em Exercício



VALMIR SANDRI - Relator

EDITADO EM: 26 ABR 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana de Barros Fernandes, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Décio Lima Jardim, João Francisco Bianco, Valmir Sandri e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

CASA DAS TINTAS LTDA., já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ, que por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento efetuado, declarando devidos os valores de R\$ 237.049,69, referente ao lançamento atinente à multa isolada aplicada sobre a estimativa de IRPJ e CSLL.

Conforme relatado pela autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, na qual a fiscalização constatou divergência entre o valor escriturado e o valor declarado/pago pela contribuinte, uma vez que o Fisco efetuou os seguintes ajustes nas Planilhas anexas ao Termo de Intimação Fiscal lavrado em 24/09/2003:

- as receitas de vendas nos meses de jan/99, abr/99, mai/99 e dez/2002 foram retificadas, em virtude das justificativas apresentadas pela contribuinte, fls. 105/106.

- as estimativas de IRPJ e CSLL, referentes ao ano-calendário 2003, foram recalculadas uma vez que elas não continham os valores do principal.

- em dez/2002 foram computadas as exclusões das vendas e incluídos os valores dos ganhos de capital auferidos nas alienações de bens do ativo permanente.

- as bonificações recebidas devem ser consideradas como receitas, já que estas não estão abrangidas pelo art. 224 do RIR/99, conforme disposto no art. 225 do RIR/99.

- os balanços ou balancetes de suspensão/redução não estavam transcritos no Livro Diário do respectivo ano, nos termos da legislação vigente aplicável (Lei nº 8.981/95, art. 35, §1º e IN/SRF nº 93/97, art. 12, §5º).

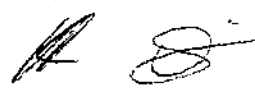
- a demonstração do lucro real com as respectivas adições, exclusões e compensações relativas aos períodos abrangidos pelos balanços ou balancetes de suspensão não consta do Livro Lalur, nos termos do art. 13 da IN/SRF nº 93/97.

- a não escrituração do Livro Diário e do Lalur, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução, a teor do disposto no art. 15, §3º da IN/SRF nº 93/97.

- os balancetes referentes ao ano-calendário 2002 e 1º Trimestre de 2003 não contêm a apuração do lucro real, não provando, portanto, que o valor acumulado do imposto não pago excede o valor do imposto, além do que os mesmos foram impressos em 30/05/2003 e 02/06/2003, o que contraria o dispositivo infra legal mencionado anteriormente.

- não foram apresentados os balanços/balancetes referentes ao período de outubro a dezembro/98.

Sendo assim, foram lavrados os autos de infração para exigir da contribuinte multa isolada no valor de R\$ 355.574,60, fls. 04/10, em função do pagamento a menor das



estimativas do IRPJ no período compreendido entre 31/07/1998 e 31/03/2003 e R\$ 201.718,42, fls. 706/712, em função do pagamento a menor das estimativas de CSLL no período compreendido entre 31/07/1998 e 28/02/2003.

Inconformada com a exigência fiscal, da qual foi cientificada em 21.10.2003, a contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnações em separado para cada lançamento, em 28.10.2003, às fls. 640/652 - IRPJ e 1.118/1.126 - CSLL, alegando em síntese que:

- (i) Inicialmente destaca que apura seu resultado com base no lucro real, pago mensalmente por estimativa. Nesse sentido, transcreve o art. 222 do RIR/99 e art. 3º da IN/SRF nº 93/97, bem como menciona o art. 15 da Lei nº 9.249/95.
- (ii) Transcreve, ainda, o art. 35, §1º, “a” da Lei nº 8.981/95 e os arts. 10 e 15 da IN/SRF 93/97, objetivando esclarecer que a contribuinte pode suspender ou reduzir o valor a ser recolhido em um determinado mês da quantia devida a título de estimativa, caso demonstre que os valores já pagos, correspondentes aos meses anteriores, excedem ao valor do imposto, inclusive o “adicional”, calculados com base no lucro real do período em curso, através da elaboração de balanços ou balancetes levantados para tal fim, observadas a legislação fiscal e comercial.
- (iii) Afirma que o Fisco desconsiderou as suspensões ou reduções praticadas pela contribuinte nos termos do art. 15 da Lei nº 9.249/95, aplicando a multa de 75% incidente sobre o lucro estimado mensal “bruto”.
- (iv) Prossegue afirmando que não cabe aplicação da multa quando não há tributo a ser pago, ou seja, se a multa tem como base de cálculo os “valores não recolhidos”, a teor do art. 15 da Lei nº 9.249/95, se não existe tributo a ser pago, a base de cálculo da multa será “zero”, razão pela qual é nulo o lançamento efetuado.
- (v) Destaca que o fiscal autuante na apuração da estimativa de IRPJ, aplicou o coeficiente de 8% para as receitas de vendas e 100% sobre as outras receitas, conforme demonstrativo de fls. 19/31, o que evidencia uma inconsistência com as informações contidas nas planilhas, que fixam a aplicação dos coeficientes de 8% para as vendas e 32% para outras receitas.
- (vi) Afirma que teve seu direito a defesa cerceado, uma vez que não lhe foi disponibilizada a planilha “Apuração do Débito” relativa aos exercícios 2002 e 2003. Transcreve os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.
- (vii) Finalmente, entende que o equívoco cometido pela contribuinte, ao não transcrever os balanços de suspensão para o Livro Diário, não pode ser passível da exagerada penalidade que lhe foi imposta, que tem caráter confiscatório.

À vista da Impugnação, a 9ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro - RJ, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o

lançamento efetuado, declarando devidos os valores de R\$ 237.049,69 e R\$ 134.478,98, relativos respectivamente à multa isolada aplicada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL.

Inicialmente os julgadores rejeitaram a alegação de nulidade do lançamento, por entender que não se verifica no caso ora em análise qualquer das situações previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse sentido, observaram que ao contrário do que pretende demonstrar a contribuinte em sua defesa, não houve qualquer preterição ao direito de defesa em face da não disponibilização das Planilhas de "Apuração de Débito", relativas aos anos-calendário 2002 e 2003, tendo em vista que estas planilhas quando analisadas em conjunto com as planilhas denominadas "Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada", demonstram conter informações em duplicidade, o que caracteriza que a falta de uma delas não traz qualquer prejuízo a defesa da contribuinte, que aliás demonstrou conhecer amplamente a acusação que lhe foi imputada.

No mérito, esclareceram que de acordo com os arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96, verifica-se que a regra geral, quando da opção pelo Lucro Real, é a apuração do imposto de renda em períodos trimestrais, sendo facultado ao contribuinte, apurar o tributo ao final do exercício, condicionado ao seu pagamento mensal por estimativa, a título de antecipação do devido.

Prosseguiram afirmando que para esta última opção, a base de cálculo da estimativa é obtida pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta, que como regra, é de 8%, entretanto, em hipóteses específicas, ocorre alteração de referido percentual, tal como prevê o art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Ressaltaram, que como única possibilidade de não se recolher o tributo mensalmente, prevê a legislação a faculdade de suspensão do recolhimento mensal, condicionada à observância das exigências previstas no art. 35 da Lei nº 8.981/1995.

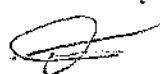
Diante desse permissivo legal, a SRF editou a IN/SRF nº 93/97, a qual, visando disciplinar a matéria, trouxe as exigências previstas nos arts. 10, 11, 12 e 15, os quais os julgadores transcreveram.

Após a breve explanação da legislação vigente, concluíram que a fiscalização agiu corretamente ao desconsiderar os balanços de redução não escriturados e apurar os valores de estimativa do IRPJ, mediante aplicação de um coeficiente sobre a receita bruta.

Salientaram que da apuração das estimativas do IR, tomando por base a receita, resultou insuficiência ou falta de recolhimento mensais, sendo cabível, a aplicação da multa sobre a diferença apurada, nos termos do art. 44, IV da Lei nº 9.430/96, vigente à época.

Destacaram que não merece prosperar a alegação da contribuinte quanto a ilegalidade da autuação uma vez que inexistindo tributo a ser recolhido, também inexistiria a multa isolada. Isto porque, o art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430/96, prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha no final do período base anual apurado prejuízo ou base de cálculo negativa.

Da mesma forma, correto o coeficiente de 100% aplicado pela fiscalização sobre as parcelas relativas a outras receitas, nos termos do art. 4º da IN/SRF nº 93/97.

  5

Entretanto, reconheceram os julgadores que a legislação que trata da multa isolada foi alterada pela MP nº 303, de 29/06/2006, a qual reduziu o percentual da multa para 50% em seu art. 18, matéria esta consolidada através da promulgação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, art.14.

Dessa forma, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, "c" do CTN, os julgadores reduziram o percentual da multa isolada de 75% para 50%.

Em relação ao argumento apresentado pela contribuinte de que seria confiscatória a multa aplicada, consignaram que a limitação do imposto no art. 150, IV da CF/88, é direcionada ao legislador infra-constitucional. Ademais, sendo a atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar a penalidade prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Às fls. 1.190/1.191, os julgadores apresentam os ajustes efetuados na apuração da multa isolada face a falta ou recolhimento a menor das estimativas de IRPJ, chegando ao novo valor de R\$ 237.049,69.

Aplicaram para o lançamento da multa isolada face ao recolhimento a menor das estimativas de CSLL, as mesmas razões de decidir utilizadas para o lançamento da multa isolada pela falta ou recolhimento a menor das estimativas do IRPJ, diante da estreita relação entre as matérias.

Às fls. 1.192/1.193, os julgadores apresentaram os ajustes efetuados na apuração da multa isolada face a falta ou insuficiência do recolhimento das estimativas mensais de CSLL, chegando ao novo valor de R\$ 134.478,98.

Pelas razões anteriormente expostas, os julgadores consideraram procedente em parte os lançamentos efetuados, reduzindo apenas o percentual da multa isolada aplicada sobre a falta ou insuficiência do recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL de 75% para 50% em respeito ao princípio da retroatividade benigna.

Inconformada com a decisão de primeira instância, fls. 1.175/1.193, da qual foi intimada em 26.10.2007, fls. 1.315, a Contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário, em 28.11.2007, fls. 1.316/1.328, alegando em síntese que:

Após destacar a tempestividade do recurso apresentado, bem como fazer um resumo dos fatos e fundamentos que deram origem ao presente processo, a contribuinte afirma que os autos de infração lavrados possuem vícios insanáveis.

Aduz que os julgadores de primeira instância reconheceram que a contribuinte apura seu resultado com base no lucro real por estimativa, encontrando-se esta questão pacificada.

Afirma que disponibilizou todos os balancetes para a fiscalização, possibilitando assim, a verificação da correção de todo o procedimento adotado pela contribuinte que nunca deixou de recolher os tributos efetivamente devidos.

Dessa forma, entende que a aplicação e a manutenção da multa isolada exigida desrespeita o ordenamento jurídico, por violar o princípio da legalidade, na medida em que inexistente previsão legal, mas apenas a IN/SRF nº 93/97, além de contrariar o princípio da vedação de confisco, art. 150, V da CF/88.



Nesse sentido, ressalta que não merece prosperar o argumento dos julgadores de primeira instância no sentido de que inexistia um patamar pré definido que permita dizer que um tributo tenha ou não efeito confiscatório, sobretudo quando o STF em sede de controle abstrato já definiu tal parâmetro na ADI nº 551.

Entende que inexistindo débito tributário não há de se aplicar qualquer sanção. Sendo a base de cálculo da multa “os valores não recolhidos”, nos termos do art. 15 da Lei nº 9.249/95, tendo ocorrido o recolhimento de todos os valores (tanto é que não há tributo principal devido) a base de cálculo deverá ter expressão matemática igual a “zero”, razão pela qual não haverá multa a ser paga pela contribuinte.

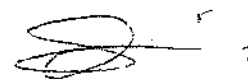
Corroborando seu entendimento transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Destaca que o fiscal autuante na apuração da estimativa de IRPJ, aplicou o coeficiente de 8% para as receitas de vendas e 100% sobre as outras receitas, o que evidencia uma inconsistência com as informações contidas nas planilhas, que fixam a aplicação dos coeficientes de 8% para as vendas e 32% para outras receitas.

Prossegue afirmando que teve seu direito a defesa cerceado, uma vez que não lhe foi disponibilizada a planilha “Apuração do Débito” relativa aos exercícios 2002 e 2003. Transcreve os arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Ao final, requer a reforma do acórdão recorrido, para julgar improcedentes os autos de infração lavrados.

É o relatório.



Voto

Conselheiro VALMIR SANDRI

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do relatório, os autos de infração foram lavrados contra a contribuinte para exigir a multa isolada, em função do pagamento a menor das estimativas recolhidas a título de IRPJ e CSLL, no período de julho de 1998 a março de 2003.

Inconformada com a decisão de primeira instância que julgou parcialmente procedente o lançamento, que reduziu apenas o percentual da multa isolada aplicada de 75% para 50%, a contribuinte apresentou recurso alegando em síntese que: (i) apura seu resultado com base no lucro real por estimativa; (ii) disponibilizou todos os balancetes para a fiscalização que poderia verificar a correção do procedimento adotado por ela; (iii) a multa aplicada viola o princípio da legalidade e da vedação do confisco; (iv) inexistiu base de cálculo para a imposição da multa isolada; (v) teve seu direito à defesa cerceado pela não disponibilização de planilha.

Preliminarmente, cumpre observar que ao contrário do que alega a contribuinte em sua defesa, não vislumbro no presente caso qualquer situação que acarrete o alegado cerceamento de defesa, o que justificaria a declaração de nulidade dos autos de infração, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

De fato, é de se observar-se que não só o procedimento fiscal, bem como a decisão recorrida se pautou dentro dos ditames do processo administrativo fiscal, não tendo sido apontado pela Recorrente um único vício que pudesse inquinar de nulidade tais atos administrativos.

Importante destacar, ainda, que a contribuinte demonstrou conhecer amplamente todas as acusações que lhe foram imputadas. Além disso, o processo encontrava-se disponível para vista e cópia na Secretaria da Receita Federal, caso a contribuinte considerasse necessário à obtenção de quaisquer outros documentos que não tivesse sido disponibilizado pela fiscalização.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade dos autos de infração face ao suposto cerceamento de defesa.

Quanto à arguição de confisco, a Constituição Federal, em seu art. 150, IV, veda a utilização de tributo com o efeito de confisco. Trata-se de limitação ao poder de tributar que visa evitar o excesso de carga tributária, que implique agravamento exagerado na situação do contribuinte.

Ocorre que não existe, porém, um patamar pré-definido que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicante competente.

Assim, em primeiro plano, pode-se dizer que o princípio do não confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional, não

podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, onerando excessivamente o contribuinte.

Em segundo plano, o princípio dirige-se, eventualmente, ao poder judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Dessa forma, não compete à instância administrativa a análise sobre a matéria, pois a vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito de confisco dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei, não competindo à autoridade administrativa fazer qualquer juízo de valor sobre o caráter confiscatório de norma inserida legalmente no ordenamento jurídico pátrio.

Quanto ao mérito da autuação, inicialmente há que se considerar que a contribuinte apura seu resultado com base no lucro real anual, efetuando as antecipações por estimativa mês a mês.

Assim, quanto à exigência da multa isolada decorrente das diferenças apuradas *ex-officio* incidente sobre a base estimada do IRPJ, relativo aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, tenho para mim que a mesma não tem como prosperar, eis que exigida após o encerramento dos períodos-base de competência.

E a razão que me leva a exonerar a presente exação em relação aos períodos acima, se deve ao fato de que, embora a Recorrente não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o imposto de renda devido, conforme se depreende dos demonstrativos de apuração efetuado pela fiscalização por ocasião do lançamento, o fato é que a exigência da referida penalidade só foi exigida no mês de outubro de 2003, quando não mais havia base de cálculo para a sua exigência.

Isso porque, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem a recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso, as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo com a apuração do lucro real ao final do ano-calendário, o imposto efetivamente devido, única base impositiva que sofrerá a sanção (multa de ofício) caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

A partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o

  9

disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas. pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Não fosse o acima exposto que no meu entender já é suficiente para cancelar a exigência, é de se observar que a Recorrente apresentou os balanços (fls. 219/255) e balancetes (fls. 825/1064) a fiscalização no decorrer do procedimento, os quais não foram considerados pelo fato de não se encontrarem transcrito no Livro Diário e Lalur (balancetes), ou seja, mera formalidade, pois, com a apresentação dos balancetes, já era possível a fiscalização determinar se as antecipações efetuadas pela contribuinte excedem o valor do imposto devido, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

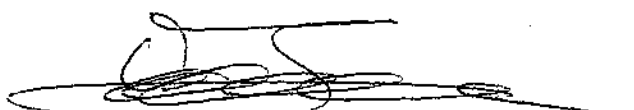
E mais, é de se observar que mesmo nos meses em que a contribuinte transcreveu nos Livros Diários os balanços e as demonstrações de resultados (fls. 219/255), a fiscalização procedeu à exigência da Multa Isolada – 31.12.98, 31.12.99, 31.12.00, 31.12.01 e 31.12.02, embora constatado que nos anos-calendário de 1998, 2001 e 2002, as antecipações e/ou compensações eram superior ao imposto efetivamente devido, e o fato da ocorrência de prejuízos fiscais nos anos-calendário de 1999 e 2000, conforme se depreendem das DIPJs anexas as fls. 405/616, do auto de infração.

Quanto a Multa Isolada relativa aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003, a despeito de entender que a mesma pode e deve ser exigido dentro do próprio ano-calendário, quando constatado pela fiscalização que o contribuinte deixou de proceder às antecipações efetivamente devidas, no presente caso não há como aplicá-las.

Isto porque, conforme se depreende dos autos (fls. 390/404), a contribuinte apresentou a fiscalização os balancetes dos referidos meses, tendo sido apurado prejuízo em todos eles, embora sem os ajustes que porventura deveriam ter sido efetuados no Lalur.

Logo, ante as considerações acima despendidas, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

É como voto.


VALMIR SANDRI - Relator

