

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

Processo nº 10580.005022/2005-59
Recurso nº 166.190 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.176 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de março de 2010
Matéria IRPJ - ANOS-CALENDÁRIO: 2001 a 2004
Recorrente GAMESA SERVIÇOS BRASIL LTDA.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA REDUÇÃO SUSPENSÃO - A apresentação de toda a escrita fiscal e contábil, nestas incluídos os livros diários, razão e LALUR, ainda que sem a devida escrituração de balanços ou balancetes, na forma mais completa e desejável, não pode justificar a aplicação da multa exclusiva, quando presentes ainda prejuízos fiscais em todos os meses dos anos devidamente registrados nas respectivas DIPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO - Presidente

ANTONIO BEZERRA NETO - Relator

EDITADO EM: 21 MAI 2010

Participaram, da presente sessão de julgamento, os Conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luís Gomes de Matos, André Ricardo Lemes da Silva, Alexandre Antônio Alkimim Teixeira e Maurício Pereira Faro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 15-14.680, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Salvador-BA.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Trata o processo em questão de Auto de Infração, às fls. 06 a 13, referente à aplicação da multa de ofício isolada pela falta de recolhimento das estimativas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, em todos os meses dos anos-calendário de 2000 a 2003, no valor de R\$3.332.143,89 (três milhões, trezentos e trinta e dois mil, cento e quarenta e três reais e oitenta e nove centavos). O enquadramento legal aponta: arts. 222, 223, 225, 230, 841, incisos III e IV, e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/1999; e artigos 43 e 44, inciso I e § 1º, e inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996.

No Termo de Verificação Fiscal, às fls. 14 a 16, o Autuante declara, em síntese, que:

– a contribuinte tem por principal atividade a construção de estações e redes de distribuição de energia elétrica e possui nove filiais cadastradas na SRF, sendo uma em situação cancelada e as demais ativas. A ação fiscal teve por objetivo verificar a correspondência entre os valores declarados em DCTF ou pagos e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo;

– segundo informações constantes das DIPJ relativas aos anos-calendário de 2000, 2001, 2002 e 2003, a pessoa jurídica optou pelo lucro real anual, determinando a base de cálculo do IRPJ com base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução. Caberia ao sujeito passivo, por disposição legal, recolher mensalmente o imposto por estimativa, ainda que tivesse apurado prejuízo fiscal no respectivo ano-calendário, ou então poderia suspender ou reduzir o pagamento, desde que demonstrasse, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excedia o valor calculado com base no lucro real do período;

– os mencionados balanços ou balancetes mensais devem ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário. A demonstração do lucro real deverá ser transcrita no LALUR, observando-se que, a cada balanço levantado para fins de suspensão ou redução do imposto, deve-se determinar um novo lucro real para o período em curso, desconsiderando-se aqueles apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário. A não escrituração do Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do



imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balancete para efeito da suspensão ou redução e a aplicação da multa de ofício sobre os valores indevidamente suspensos ou reduzidos;

– constatamos que não há escrituração de Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução mensais, tanto no Diário como no LALUR, conforme Termo de Constatação nº 001, às fls. 336/337, com ciência do contribuinte, conforme resposta à fl. 343. Em 21/06/2005, o contribuinte apresentou os livros auxiliares, com os balancetes de suspensão do período, não registrados na Junta Comercial, segundo Termo de Constatação nº 002, às fls. 346/347. Ressalte-se que tais balancetes não foram transcritos no Livro Diário, razão pela qual foram desconsiderados. Acrescente-se que os balancetes apresentados em 22/09/2004, conforme relação de documentos retidos, à fl. 317, representam impressões avulsas e não se encontravam registrados nos livros Diário, livros esses que não foram retidos à época, fato que só ocorreu em 12/05/2005, conforme relação de fl. 332;

– a desconsideração dos referidos balancetes significa o não cumprimento de uma obrigação acessória, acarretando a aplicação da multa de ofício isolada, ainda que tenha havido prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente. A apuração dos valores consta das planilhas “Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada – IRPJ”, às fls. 17 a 20, e baseou-se nos dados extraídos do livro Razão dos anos-calendário de 2000 a 2003, às fls. 137/302.

Às fls. 397 a 408, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

· a Impugnante estava sujeita à apuração do lucro real, recolhendo o IRPJ por estimativa. Como apurou prejuízo fiscal nos anos-calendário de 2000 a 2003, suspendeu o pagamento do imposto, com base em balancetes mensais. Todavia, de acordo com o trabalho fiscal, a Impugnante deixara de escriturar os balancetes de suspensão no Livro Diário, motivo pelo qual aqueles teriam sido desconsiderados e a multa aplicada. Assim, simplesmente por não ter cumprido uma obrigação acessória, e a despeito de ter apurado prejuízo em todos esses anos-calendário, estaria sujeita à multa de ofício de 75% sobre o IRPJ pretensamente devido;

· como a Impugnante não possuía IRPJ a pagar (nem por estimativa mensal, nem no ajuste), o valor que constituiu base de cálculo para aplicação da multa foi apurado a partir da receita bruta mensal. Em que pese jamais ter deixado de entregar suas declarações de rendimentos, tendo informado a existência de prejuízo, inclusive apresentando o cálculo do IRPJ mensal por estimativa, bem como jamais ter deixado de recolher imposto devido e ter realizado os balancetes de redução/suspensão, não obstante, por não tê-los transcrito no Livro Diário, foi surpreendida com a lavratura do presente auto;



· conforme se demonstrará a seguir, o auto de infração ora combatido deve ser anulado in totum. A uma, porque inexistente falta de recolhimento de imposto. A duas, porque o valor da penalidade revela-se desproporcional à suposta infração praticada, assumindo nítido caráter confiscatório. Com o advento da Lei nº 9.430/96 (reproduz os artigos 43 e 44 da Lei nº 9.430/96 e artigos 222, 230 e 957 do RIR/1999), tornou-se possível a aplicação da multa isolada, inclusive nas hipóteses em que o contribuinte, sujeito à apuração do IRPJ e CSLL por estimativa, deixar de recolher tais tributos, ainda que, ao final do exercício, tenha apurado prejuízo fiscal. Ocorre que apenas a falta de recolhimento do imposto devido, fato que não se verificou, uma vez que foi apurado prejuízo não apenas ao final do exercício, mas em todos os meses dos anos de 2000 a 2003, como se depreende dos balancetes e das Fichas de Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, é que poderia sujeitar à imposição da multa em comento em percentual tão elevado;

· é irrelevante para a aplicação da multa a existência ou não de prejuízo ao final do exercício, porém, a presença de prejuízo a cada mês não se demonstra despicienda. Pelo contrário, a aplicação da multa prescinde da falta de pagamento de imposto devido, sob pena de ferir a razoabilidade, a proporcionalidade e ser confiscatória. Em não havendo falta de pagamento, mas, unicamente, um lapso no que diz respeito à transcrição dos balancetes de suspensão – que foram realizados –, fato devidamente documentado por meio das declarações de rendimentos e balancetes ora acostados (docs. 6 e 7), inexistente situação ensejadora à imposição da penalidade ora combatida;

· o Conselho de Contribuintes já manifestou sua inconformidade face à aplicação da multa isolada, nas hipóteses em que o contribuinte recolheu o tributo, uma vez que o Fisco já tomou conhecimento do prejuízo fiscal. Nesse sentido, transcreve parte de voto dado em decisão da 1ª Turma da CSRF, bem como de ementas de outros julgados daquele Conselho, para concluir que, como a Impugnante subsume-se a todas as situações enfrentadas pelo Conselho de Contribuintes, em casos semelhantes, evidencia-se que a penalidade aplicada deve ser relevada;

· não obstante no caso em exame não caiba a aplicação da multa de 75%, ressalte-se que mesmo que essa penalidade pudesse ser imposta, apenas a título de argumentação, estaria incontestada a desproporcionalidade da multa face à conduta praticada. Cita obra de Helenilson Cunha Pontes. Para o citado autor, para a concretização da proporcionalidade de multa tributária, devem estar presentes, cumulativamente: (i) adequação; (ii) necessidade e; (iii) conformidade ou proporcionalidade em sentido estrito. Pois bem, analisando-se a penalidade em exame, resta que não houve atendimento a nenhum dos três critérios supra mencionados;

· o critério “adequação”, por razões óbvias, não foi cumprido, tendo em vista que a multa de 75% sobre o valor do

imposto que seria devido, caso não realizados os balancetes de suspensão, não se revela razoável. É patente que o objetivo, no caso em tela, é evitar que os contribuintes deixem de recolher o imposto devido pela estimativa mensal, sob a alegação de verificação de prejuízo ao final do ano-calendário. Todavia, não foi isso o que se verificou. A Impugnante realizou os balancetes mensais – a despeito de não tê-los transcrito no Diário – e sempre apurou prejuízo. Muito embora tenha cometido tal lapso, nunca deixou de recolher os tributos devidos ao Fisco Federal;

· nesse mesmo contexto, temos que o comando “necessidade” também foi ignorado, pois a medida escolhida não foi a menos onerosa possível. Pelo contrário, optou-se pela penalidade mais gravosa à Impugnante, que, reafirme-se, em ocasião alguma deixou de recolher os tributos devidos. No que diz respeito à “conformidade”, novamente, evidencia-se o desatendimento a este primado, tendo em vista que a restrição imposta acaba por aniquilar a atividade desenvolvida pela Impugnante. Ora, se não há tributo, sequer haveria que se falar em multa aplicável. Conclui-se então pela impossibilidade de exigir-se qualquer penalidade pecuniária. Assim, vê-se que a penalidade aplicada no caso em exame revela-se desarrazoada e em total desconformidade ao princípio da proporcionalidade;

· não bastassem os argumentos já trazidos, temos que a penalidade aplicada é excessiva diante da infração cometida, caracterizando infração ao art. 150, V, da Constituição Federal, que veda a utilização de tributos (principal e multa), com feições confiscatórias. Nesse sentido, a tributação que atinge o patrimônio do contribuinte de forma substancial acaba por ferir o direito de propriedade (art. 5º, XXII) e a livre iniciativa dos particulares (art. 170, II e IV). O confisco tratado pelo dispositivo constitucional é genericamente vedado, a não ser nos casos expressamente autorizados pelo legislador constituinte ou pelo legislador complementar (o que não foi o caso);

· ante as considerações acima, resta patente a confiscatoriedade da multa em razão da mera ausência de transcrição dos balancetes de suspensão no Livro Diário. Na hipótese de tal pleito não ser admitido, requer que o percentual de 75% para apuração das multas seja reduzido a um percentual máximo de 30%. Isto porque o próprio STF, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 81.550, decidiu que a multa de 100% sobre o valor do imposto devido, em hipótese de falta de pagamento de imposto, possuía caráter confiscatório e, por conseguinte, reduziu-a ao percentual de 30%;

· por todo o exposto, requer seja julgada procedente a presente impugnação, para os fins de anular integralmente o auto de infração, relevando-se a multa isolada aplicada.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 409 a 602.

Ressalte-se, ainda, que o presente processo é composto de 3 (três) volumes. O volume I encontra-se numerado da folha 01 à

197; o volume II, da folha 198 à 395; e o volume III, da folha 396 à 607 (até o presente momento).”

A DRJ, por unanimidade de votos, manteve em parte o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS
ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do Fisco.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

LUCRO REAL ANUAL. SUSPENSÃO DO RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual está obrigada aos recolhimentos mensais por estimativa, com base na receita bruta, podendo suspendê-los sob a condição de levantar balanços ou balancetes mensais acumulados - que demonstrem que o imposto apurado é igual ou inferior ao montante já pago -, e de transcrevê-los no livro Diário, até a data de vencimento de cada parcela mensal.

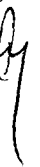
ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

É cabível o lançamento desta penalidade quando constatado que a pessoa jurídica não efetuou os recolhimentos mensais obrigatórios do IRPJ estimado, ressaltando-se, porém, que o percentual da multa deve ser reduzido para 50% (cinquenta por cento), em obediência ao princípio da retroatividade da lei mais benigna..”

No caso, o provimento parcial foi para reduzir a multa isolada do patamar de 75% para 50% em função da alteração de legislação superveniente (retroatividade benigna).

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho repisando os tópicos trazidos anteriormente.

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Trata-se de lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência dos recolhimentos mensais por estimativa nos anos-calendário de 2000 a 2003.

Cabe de início esclarecer que no tocante à multa isolada sempre fui de acordo de que há aqui a existência de duas infrações distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real. A alíquota de 75% foi inclusive alterada posteriormente pelo legislador para ressaltar mais ainda essa constatação.

Nesse passo não discordo da DRJ quando apregoa que *“É impossível conceber uma regra jurídica impositiva sem efetividade. O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, veio, exatamente, dar efetividade à regra que permite a apuração do lucro real anual, condicionada aos recolhimentos mensais por estimativa.”*

Mas, data vênua, divirjo quanto ao resto do voto do julgador de primeiro grau. É porque no caso destes autos a situação apresentada é diferente dos casos anteriores em que tenho sido relator.

Na verdade, o litígio se resume na não transcrição no livro Diário da Demonstração de Resultado em períodos em que os recolhimentos por estimativa foram suspensos por haver prejuízos fiscais em todos eles, mensalmente.

Entendo que se trata de um caso particular onde suas peculiaridades devem ser sopesadas. E essa ponderação tem que vir a reboque do verdadeiro fundamento pelo qual a regra foi criada e existe.

Julgo que a exigência de registro no diário de balanço ou balancete em cada período de apuração quando o contribuinte apura resultados segundo o lucro real estimativa suspensão ou redução, tem por finalidade impedir a manipulação de dados, bem assim a confecção de dados extemporâneos e permitir ao Fisco buscar uma exata tomada de posição, se necessário, no momento próprio. Não há dúvida de ser ela uma obrigação de caráter formal, que dá segurança ao fisco até para que ele não precise aprofundar investigações mais detalhadas na contabilidade. Poupa-lhe esforço.

Por outro prisma, o fato de existir uma legislação que comande a transcrição dos balanços de suspensão no livro Diário implica em dotar a regra de uma condição suficiente para se garantir ao fisco em tese a inexistência daquela manipulação indevida ressaltada no parágrafo anterior.

Porém, o argumento a contrario sensu não é verdadeiro, ou melhor é uma falácia, a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “P” implica “Q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não P” implique também em “não Q”. Isso porque

existem outras forma de chegar-se a “Q” (Segurança, não manipulação dos resultados, confecção de dados extemporâneos, etc) sem ter necessariamente que passar por “P” (transcrição dos balancetes no livro Diário).

E essa outra forma, obviamente, passa pelo reconhecimento de que aquela omissão em nada afeta a validade e a eficácia da escrituração como prova primária. Se esta existe, o Fisco pode, e deve, a partir dela, empreender as diligências necessárias à configuração do fato tributário.

Nesse diapasão, analisando o que consta dos autos, verifico que a escrita contábil da Recorrente existia, sendo que ainda presente neles demonstração de resultados, o LALUR, o Diário e registro no RAZÃO.

Por isso, entendo que a desconsideração da contabilidade da Recorrente, nesse caso específico se configura com um excesso de rigor formal. É que os balancetes por ela apresentados demonstram facilmente a existência de prejuízos fiscais em todos os meses dos anos envolvidos, sem se constituir em nenhuma operação muito complexa essa verificação e até de fácil entendimento até para uma criança, para daí concluir facilmente pela desnecessidade do recolhimento das estimativas.

O Fisco, em 2005, quando do lançamento de ofício, já dispunha das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, dos anos-calendário de 2000 a 2003, juntadas aos autos pelo próprio autuante, peça que tem como elemento integrante a Ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda por Estimativa Mensal, que por sua vez foi constituído a partir dos balanços de suspensão e redução mensais, onde todos eles indicam prejuízos fiscais. E isso tudo não foi questionado, bem assim serve como baliza inicial para indicar que os dados não foram extemporaneamente produzidos ou mesmo manipulados.

Nesse ponto, se constata duas coisas. O ônus da prova, nesse caso, estaria invertido. Caberia ao fisco cumprir nesse caso específico o mandamento nuclear que determina a procura pelo fato verdadeiro. A rigidez do formalismo, como uma espécie de barreira fictícia erigida pela legalidade, levou-o a desconsiderar o registro dos custos e das despesas contabilizados pelo contribuinte, escudando-se, tão-somente, nas receitas, tomadas como único divisor para apuração das estimativas. O dever investigatório deveria ter sido acionado, não se podendo admitir um formalismo exagerado sem apreço pela situação específica do caso, bem assim do fundamento maior pelo qual uma regra foi criada.

Nessa mesa linha a jurisprudência do CARF tem se firmado:

“MULTA ISOLADA - FALTA DE TRANSCRIÇÃO DA DRE NO

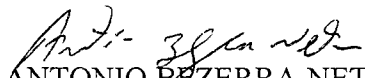
DIÁRIO - Transcritos os balanços no livro Diário, a falta de transcrição da demonstração do resultado dos períodos em que se suspenderam ou se reduziram as estimativas mensais, não justifica a imposição da multa isolada, quando o fisco teve em mãos elementos suficientes para auditar os recolhimentos efetuados. 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-07356 em 15.10.2003. Publicado no DOU em: 12.02.2004.”

“ESTIMATIVA REDUÇÃO SUSPENSÃO - A apresentação de toda a escrita fiscal e contábil, nestas incluídos os livros diários, razão e LALUR, ainda que sem a devida escrituração de balanços ou balancetes, na forma mais completa e desejável, não pode justificar a aplicação da multa exclusiva,

quando presentes ainda prejuízos. Recurso negado. Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Processo nº : 10830.008800/2002-20 Acórdão nº : 107-08.10022. Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-04.053 em 19/08/2002. Publicado no DOU em: 05.08.2003.”

“FALTA DE TRANSCRIÇÃO DOS BALANÇOS OU BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO - A simples falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no livro Diário, não pode justificar a aplicação da multa isolada prevista no art. 44 § 1º, "IV", da Lei nº 9.430/96, quando o sujeito passivo apresenta toda a escrita contábil e fiscal demonstrando que apurou prejuízos fiscais. Recurso Provido. 1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-94.401 em 16/10/2003. Publicado no DOU em: 28.01.2004.”

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.


ANTONIO BEZERRA NETO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

Processo nº : 10580.005022/2005-59
Acórdão nº : 1401-00.176

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 21 MAI 2010

Maristela de Sousa Rodrigues
Maristela de Sousa Rodrigues – Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.