



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

Processo nº 10670.001459/2004-23
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.633 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2012
Matéria CSLL - MULTA ISOLADA
Recorrente DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS CERVANTES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa:

MULTAS ISOLADAS (ESTIMATIVAS – CSLL) – CONCOMITÂNCIA COM MULTAS PROPORCIONAIS

A aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago das CSLL efetivamente devidas, cobrável juntamente com esse tributo, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre o valor não pago de CSLL mensal por estimativa, dos mesmos anos-calendário.

Apenado o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e José Sérgio Gomes.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Processo nº 10670.001459/2004-23
Acórdão n.º **1103-00.633**

S1-C1T3
Fl. 2.233

CÓPIA

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de auto de infração de CSL (fls. 10 a 15) no valor de R\$ 118.336,31, lavrados em 27/12/2004, em exigência de multas isoladas aplicadas à alíquota de 75% por pagamentos a menor de CSL devidas por estimativa, apuradas com base em balanços e balancetes de suspensão ou redução, referente aos períodos de apuração de janeiro/2000 a dezembro/2000 e de janeiro/2001 a dezembro/2001.

Como consta no Termo de Verificação Fiscal (fls. 16 a 46), na fiscalização do IRPJ, analisando os principais custos declarados pela empresa, verificou-se:

1. Despesa indedutível relativa ao arrendamento mercantil de veículo (Jeep Grand Cherokee) não relacionado com sua atividade de comercialização e produção, lançada na conta de despesas com administração, conforme determinação da IN 11/96, aplicando o autuante multa isolada alicerçada no art. 13, II, da Lei 9.249/95 e art. 25 da IN supracitada. Valor tributável em 1999: R\$ 20.577,18. Valor tributável em 2000: R\$ 23.476,74. Valor tributável em 2001: R\$ 28.228,08;
2. Despesas não dedutíveis decorrentes de serviços profissionais de pessoa física realizados pelo sócio e ex-sócio Sr. José Adão Vieira, debitados da conta de despesas operacionais, e sem comprovação da real necessidade de sua realização. Valor tributável em 2000: R\$ 9.000,00. Valor tributável em 2001: R\$ 13.500,00;
3. Dedução de valores de bens superiores ao limite legal previsto no art. 301 do RIR/99 para conservação e reparos de veículos. Valor tributável em 2000: R\$ 22.209,00. Valor tributável em 2001: R\$ 13.691,64;
4. Escrituração contábil de passivo fictício. Os documentos comprobatórios apresentados pela recorrente demonstram que o passivo declarado era superior ao declarado e comprovado. Restou caracterizado que a recorrente mantinha em sua escrituração contábil passivo inexistente, no grupo de fornecedores, decorrente de obrigações já pagas e obrigações cuja exigibilidade não foi comprovada;
5. Insuficiência de recolhimento de contribuição social devida por estimativa relativa aos períodos de apuração de jan/2000 a dez/2000 e jan/2001 a dez/2001, apurada com base em balanços e balancetes de suspensão ou redução, o que ensejou o lançamento de multa de ofício sobre os valores não recolhidos, conforme preceituado no art. 44, I, e no seu § 1º, IV.

Intimada a apresentar as notas fiscais e outros documentos comprobatórios das contabilizações do período referentes aos custos e despesas declarados para o período fiscalizado, a recorrente apresentou esclarecimentos às fls. 60 e 61, 234 a 380.

Novamente intimada às fls. 381 e 382, apresentou esclarecimentos às fls. 384 a 481.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a recorrente apresentou impugnação em 27/01/2005, às fls. 482 a 502, alegando, em síntese, o que segue.

Preliminarmente, aduz pela incompetência do agente do ato administrativo. No Termo de Verificação Fiscal, constam como executados pelo agente fiscal sem habilitação, atos privativos de profissional graduado em curso superior de Contabilidade. Requer, portanto, o reconhecimento do vício de nulidade do ato.

No mérito, afirma o enquadramento das despesas com leasing nos requisitos de necessidade e estrita vinculação à atividade comercial da empresa, com base no art. 356 do Decreto 3.000/99 que estatui serem consideradas como custo ou despesa operacional da pessoa jurídica arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil.

Defende não ser possível a interpretação isolada da limitação imposta pelo art. 356, § 5º, do RIR/99, que restringe a dedutibilidade ao arrendamento quando este esteja relacionado com a atividade comercial e de produção. A análise do dispositivo citado, conjuntamente com o art. 299 do RIR/99 e as peculiaridades da atividade operacional da recorrente, permitem a constatação de que as despesas são dedutíveis, vez que necessita deslocar seus representantes legais para outros estados e ser o contrato de *leasing* a via menos onerosa.

Informa, no tocante aos gastos relativos aos serviços profissionais realizados pelo Sr. José Adão Vieira, que permaneceu como sócio da recorrente até 12/08/2000 e, assim, após esta data não é mais cabível tratá-lo como pessoa ligada, além de não ser impedida a contratação do Sr. José Adão quando para realização de serviço estranho à natureza dos objetivos sociais e às funções ordinárias da gestão. No tocante à prestação de serviço em si, afirma que de acordo com art. 47, § 5º, da Lei 4.506/64 c.c. art. 302 do RIR/99, a legislação tributária não exige que se revele o seu conteúdo, mas apenas a sua existência.

Com relação aos bens de natureza permanente deduzidos como despesa, os gastos se referem à conservação e ao reparo de veículos com a finalidade exclusiva de deixá-los em condição eficiente de operação. O dever de ativação somente se dá nos casos de aumento da vida útil do bem. Ainda assim, os gastos com conservação somente seriam caso de ativação se com a aglutinação dos bens houvesse aumento de vida útil.

Sobre a dedutibilidade das peças de valor unitário inferior a R\$ 326,61, ainda que tenham vida útil superior a um ano, podem ser deduzidas diretamente como custo ou despesa operacional. Afirma ter havido confisco tributário por falta de atualização do limite máximo para dedução no valor de R\$ 326,61.

Quanto ao imóvel objeto de reparos, diz-se que não integra o ativo imobilizado da empresa, tendo em vista que é locado e nos termos de seu contrato não há indenização ou ressarcimento devido à impugnante em função de benfeitorias necessárias, aplicando-se a regra do art. 325, I, “d”, RIR/99. Defende ainda que não houve conversão de UFIR para real, com efeito a partir de jan/1996, portanto o valor real de R\$ 326,61 em jan/1996 é menor que o correspondente na data das deduções feitas pela impugnante.

No que concerne à omissão de receita por manutenção no passivo de obrigação fictícia, o autuante deveria ter recomposto a conta caixa. Como não houve recomposição com observação dos princípios contábeis aceitos, o trabalho fiscal é um *natimorto*. O passivo que é considerado fictício em um período é transportado para o seguinte, assim o autuante deveria ter considerado omissão de receita o maior valor das duas omissões apuradas. Não houve, portanto, recolhimento a menor do IRPJ e da CSL, sendo nulas a multa de ofício e as multas isoladas.

Considera ilegal a exigência cumulativa da multa de ofício e a multa isolada nos casos dos lançamentos de IRPJ e da CSL. Assim, somente poderia ser aplicada a multa isolada e esta sobre o valor do tributo. E ainda, indevidos os lançamentos da contribuição para o PIS e a COFINS, tendo em vista que não houve omissão de receita e, caso tenha havido, não houve recomposição da conta caixa, como também não há no processo elementos seguros que possam determinar qual a efetiva base de cálculo das contribuições.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 4/10/2007, acordaram os membros da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/RJOI, por unanimidade dos votos, julgar procedentes em parte o lançamento efetuado.

Preliminarmente.

Acerca do argumento da interessada sobre a incompetência do autuante em face de a lei reservar a atividade de perito contábil somente àqueles que sejam bacharéis em Ciências Contábeis, decide que a alegação não merece prosperar.

Com base no art. 6º da Medida Provisória 1.971/00, fica claro que dentre as atribuições do Auditor-Fiscal da Receita Federal está a execução de procedimentos de fiscalização para verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, e que, para isso, deverá praticar todos os atos definidos na legislação específica.

Nesta esteira, os artigos 904 e 911, do RIR/99. E ainda a manifestação do Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp nº 218.406, em 14/09/1999, afirmando prescindir de inscrição em Conselho Regional de Contabilidade o fiscal de contribuições previdenciárias para desempenho de suas funções.

Não há dúvida, portanto, que a lei confere competência ao Auditor-Fiscal para examinar a contabilidade da interessada.

Quanto à solicitação de perícia para obter informações da escrituração da interessada, cumpre esclarecer que o referido meio de prova fica reservado à elucidação de pontos duvidosos sobre o assunto e que requerem conhecimentos especializados para o deslinde do litígio, não se justificando a sua realização quando o fato probante puder ser demonstrado pela juntada de documentos aos autos.

Neste sentido, há reiterada jurisprudência administrativa, bem como entendimento doutrinário a exemplo De Plácido e Silva (*Vocabulário Jurídico*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1990, vol. III, p. 352).

Portanto, suficientes são os fatos e documentos constantes dos autos para formação do convencimento, não sendo necessária a perícia. Aplica-se, subsidiariamente, o art. 420, § 1º, inciso I, do CPC, para indeferir a perícia entendendo-a prescindível.

No mérito.

A respeito das infrações apuradas que geraram mudanças nas bases de cálculo das estimativas, o Acórdão nº 16.272, de 27/09/2007, julgou pela manutenção em parte dos lançamentos gerados por estas infrações.

Sendo assim, consoante fl. 537, foram consideradas devidas as infrações nos seguintes valores:

Valores mantidos – Ano-calendário de 2000

- Passivo não comprovado: R\$ 430.850,92
- Arrendamento mercantil: R\$ 23.476,74
- Despesa desnecessária (profissional – pessoa física): R\$ 1.500,00

Total: R\$ 455.827,66

Valores mantidos – Ano-calendário de 2001

- Passivo não comprovado: R\$ 363.641,02
- Arrendamento mercantil: R\$ 28.228,08

Total: R\$ 391.869,10

Entendendo não ter havido qualquer nova impugnação ou prova que pudesse alterar o julgamento já proferido naquele processo, foi mantido o resultado do Acórdão nº 16.272, de 27/09/2007 para julgamento do lançamento em questão.

De acordo com o termo de fls. 16 a 46, foi constatada a insuficiência de pagamento da CSL devida por estimativa. Tendo como base os artigos 15 e 16, da IN SRF 93, de 24/12/97, bem como o art. 44 da Lei 9.430/96 (posteriormente alterado pelo art. 14, II, “b”, da Lei 11.488/07), é possível concluir que quando ocorrida inadimplência do tributo devido por estimativa, após o término do ano-calendário, é cabível o lançamento de ofício de multa isolada sobre os valores devidos por estimativa e não pagos.

Conforme planilhas de fls. 534 e 535, observa-se ausência de pagamento por estimativa em todos os meses dos anos-calendário de 2000 e 2001, em virtude das infrações cometidas pela interessada e acima citadas. Em 2000, o total mantido, considerando-se o que foi afastado no julgamento do processo principal, foi valorado em R\$ 26.325,81, e em 2001, considerando-se o que ficou afastado no processo principal, em R\$ 24.508,93.

Sendo assim, é devida a multa isolada no total de R\$ 50.834,74, com a redução do percentual da multa para 50% em decorrência do que disposto no art. 14, II, "b", da Lei 11.488/07 e do art. 106, II, "c", do CTN.

Por fim, no concernente à reabertura do prazo para impugnação, cumpre informar que já foi concedido consoante o art. 10 do Decreto 70.235/72. E do julgamento em questão, pode a interessada recorrer ao Conselho de Contribuintes, de acordo com o art. 33 do mesmo decreto. Descabido o pedido da interessada.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão em 23/10/2007, e inconformada com a decisão, a recorrente apresentou, em 21/11/2007, recurso voluntário de fls. 546 a 549.

Alega, em síntese:

- Que a recorrente apresentou documentação hábil para comprovar o arrendamento mercantil e que, por isso, resta claro não ser o mesmo fictício e sim real. E ainda que também restou comprovado pela recorrente a necessidade do arrendamento mercantil tendo em vista a peculiaridade de sua atividade operacional, que exige que seus representantes legais estejam presentes em reuniões e *workshops* da AMBEV, sob pena de perda da concessão. Ratifica, portanto, a impugnação de fls. 483/502.
- Que foi comprovada a efetiva prestação dos serviços realizada pelo ex-sócio, Sr. José Adão Vieira, através do contrato de prestação de serviços juntado aos autos. Sendo assim, não há que se falar em cobrança de R\$ 1.500,00 a esse respeito.
- Para apuração de tributo incidente sobre o lucro líquido faz-se necessária a realização de perícia, sob o argumento de que assim haveria "a continuidade da escrita, uma vez que tudo gravita em torno do caixa; pois a contabilidade deve seguir o princípio da continuidade." Afirma que o valor mantido pelos Auditores-Fiscais relativo ao ano de 2001, na verdade é oriundo do valor apurado no ano de 2000, o que evidencia uma duplicidade de passivo fiscal e que, se comprovado o suposto passivo lançado, seria do ano de 2000, caracterizando enriquecimento sem causa por parte da União.
- Por fim, que não há base de cálculo para apuração da contribuição em comento e seus acessórios, fundando-se todo o auto de infração em estimativa, que é uma falsa premissa.

Vê-se que as alegações, ao invés de se centrarem nas exigências das multas isoladas, focalizaram principalmente as exigências de principal da CSL, sendo apenas marginalmente combatidas as multas isoladas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Takata

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

O presente feito trata de pretensão de multas isoladas de CSL exigida concomitantemente às multas proporcionais de CSL.

Sobre as exigências do principal de CSL, bem como de IRPJ, relativas aos mesmos anos-calendário a que se referem às multas isoladas ora em dissídio, já enfrentei as questões por ocasião do Acórdão nº 1103-00.379, da sessão de 15/12/10. Na ocasião havia enfrentado também a questão das multas isoladas de IRPJ sobre os mesmos anos-calendário. As multas isoladas de CSL, entretanto, formaram este processo autônomo.

Adoto aqui as mesmas razões deduzidas em relação às multas isoladas de IRPJ.

Como disse, trata-se de multas isoladas aplicadas concomitantemente com as multas proporcionais (de 75% sobre a diferença das CSL efetivas – anuais).

Bem se sabe que a partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”¹.

¹ Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Não por menos a Instrução Normativa 93/97, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor das CSL efetivas e não pagas², juntamente com a exigência desses tributos, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre a CSL por estimativa não pagos dos mesmos anos-calendário³? Constitui, a meu ver, uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

Aliás, noto que, no caso vertente, a base de cálculo para a aplicação das multas isoladas é, inclusive, *maior* que a base de cálculo da utilizada para aplicação das multas de ofício proporcionais.

Sucede que, como a recorrente apurava a CSL por estimativa com base no balanço de suspensão ou redução, o autuante calculou e aplicou multa isolada sobre a diferença da CSL de cada mês (estimativa com base no balanço de suspensão ou redução) dos anos-calendário de 2000 e 2001.

Daí o total das multas de ofício proporcionais de CSL cominadas ter sido inferior ao total das multas isoladas de CSL aplicadas.

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação das multas de ofício de 75% sobre o valor não pago das CSL efetivamente devidas, cobráveis juntamente com essas, exclui a aplicação das multas de ofício de 50% (multas isoladas)⁴ sobre o valor não pago das CSL mensais por estimativa, dos mesmos anos-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96 c/ a redação da Lei 11.488/07.

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza *o todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.

Como penalizar *pelo todo* e ao mesmo tempo *pela parte do todo*? Isso seria uma *contradição de termos* lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

² Multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, ou multa do art. 44, I e § 1º, I, da Lei 9.430/96 na redação original.

³ Multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/07.

⁴ As multas isoladas haviam sido aplicadas à alíquota de 75%, e foram reduzidas pelo órgão julgador de origem a 50% em face da retroatividade benigna, sem prejuízo da diminuição consequente à redução do principal de CSL, reconhecidas igualmente pelo órgão julgador “a quo”.

Processo nº 10670.001459/2004-23
Acórdão n.º **1103-00.633**

S1-C1T3
Fl. 2.241

Sob o manto dessas considerações dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 15 de março de 2012

(assinado digitalmente)

Marcos Takata - Relator