



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 11030.002014/2005-40
Recurso nº 158.893 Voluntário
Matéria IRPJ e CSLL
Acórdão nº 1101-00.039
Sessão de 12 de maio de 2009
Recorrente MORAES, LAZZARI E ASSOCIADOS LTDA.
Recorrida 1ª TURMA/DRJ/SANTA MARIA-RS

ASSUNTO: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 2003

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA. REGULAÇÃO ALÉM DOS LIMITES DA LEI. O âmbito de regulação dos atos administrativos está restrito aos limites das leis em razão das quais sejam expedidos. É ilegal a instrução normativa da Receita Federal que impõe vedação de dedução de despesa não prevista em lei.

IRPJ. MULTA ISOLADA. 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, seja pela ausência de base impositiva, como também, pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

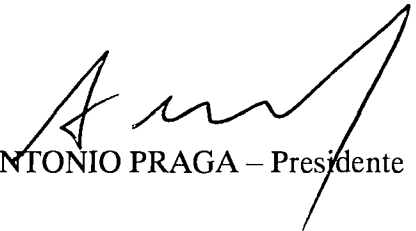
TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e; no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) cancelar a glosa de perdas de créditos; 2) excluir a exigência da multa isolada exigida em concomitância com a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Sandra Maria Faroni e José Sérgio Gomes quanto ao cancelamento da glosa do item 1 e os Conselheiros Sandra Maria Faroni e José Sérgio Gomes quanto ao item 2 (ambos

 1

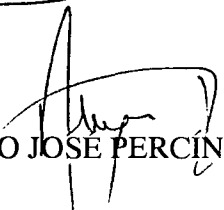
negavam provimento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.



ANTONIO PRAGA – Presidente



VALMIR SANDRI – Relator



ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Redator Designado

01 DEZ 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Valmir Sandri, Aloysio José Percínio da Silva, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, José Sérgio Gomes, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio Praga.



Relatório

MORAES, LAZZARI E ASSOCIADOS LTDA., já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria - RS, que por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar argüida, e, no mérito, JULGOU procedentes em parte os lançamentos efetuados.

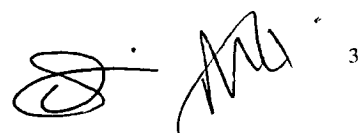
De acordo com a autoridade administrativa, o presente processo teve origem em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, no qual a fiscalização constatou a omissão de receitas, tendo em vista que a contribuinte, apesar de intimada diversas vezes, não logrou êxito em comprovar as despesas com serviços de assessoria e consultoria, escriturada no ano-calendário 2003, bem como não observou os requisitos legais nas perdas no recebimento de créditos e descontos concedidos, do mesmo ano-calendário.

A fiscalização constatou, ainda, divergência entre o valor escriturado e o valor declarado/pago no ano-calendário 2001, 2003 e 2004, além da falta de recolhimento das estimativas mensais, incidindo, portanto, multa isolada.

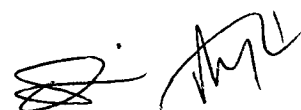
Dessa forma, foram lavrados os Autos de Infração a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ, fls. 04/09), no valor de R\$ 402.838,26 e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL, fls. 15/17), no valor de R\$ 70.025,86, formalizando crédito tributário no montante de R\$ 472.864,12, já incluídos os juros de mora calculados até 31.08.2005, a multa isolada e a multa proporcional passível de redução.

Cientificada dos lançamentos em 15.09.2005, fls. 33, a Contribuinte apresentou em 12/10/2005, impugnação às fls. 182/202, juntando, ainda, os documentos de fls. 205/348 alegando em síntese que:

- (i) Inicialmente, após fazer um breve relato dos fatos que deram origem ao presente processo, afirma que tanto a CSLL sobre as estimativas não recolhidas quanto à multa isolada, já foram objetos do Processo Administrativo nº 11030.002016/2005-39.
- (ii) Requer o parcelamento das exigências do IRPJ e da CSLL atinentes à insuficiência de recolhimento da apuração por estimativa, relativamente aos anos-calendário 2001, 2003 e 2004, bem como o resultante da glosa dos custos e despesas de assessoria e consultoria não comprovadas, referente ao ano calendário 2003. Sendo assim, não contesta tais lançamentos, limitando-se, apenas, a glosa de perdas com devedores duvidosos e/ou descontos concedidos no recebimento de créditos e a famigerada multa isolada.
- (iii) Em relação às despesas não comprovadas referentes a glosas das perdas com devedores duvidosos e descontos concedidos no recebimento de créditos, afirma a contribuinte que ao contrário do sustentam os Agentes Fazendários, obedeceu todas as condições impostas pelo art. 9º da Lei nº 9.430/1996 (art. 340 do RIR/1999), especialmente a alínea “a”, inciso II do § 1º.
- (iv) Prossegue afirmando que sempre efetuou a cobrança administrativa regular, tendo confeccionado os avisos de cobrança correspondentes

 3

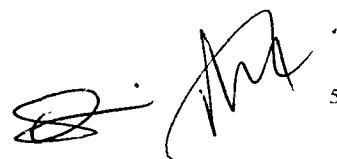
- às notas fiscais de prestação de serviços pendentes de pagamento, os quais são enviados, por correspondência, aos clientes inadimplentes.
- (v) Esclarece que existem casos em que a prestação de serviços não cessa ante a falta de pagamento. Porém, dá-se continuidade dos procedimentos normais de gerência contábil-fiscal a exemplo do cumprimento de obrigações acessórias e até de obrigações principais.
 - (vi) Destaca que as planilhas de fls. 188/199, onde consta a confirmação de que as operações são inferiores a R\$ 5.000,00 por operação devem ser analisadas. Ressaltando, ainda, que os dados dessas planilhas foram extraídos das fichas razão e das notas fiscais emitidas, que somente não são anexadas ao processo em razão de seu grande volume.
 - (vii) Ressalta, que estando essas operações vencidas a mais de 6 meses, podem ser deduzidas independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento.
 - (viii) Aduz que os registros contábeis fazem prova a seu favor, merecendo, a vista do que dispõe o art. 142 do CTN, que sejam considerados na apuração da renda efetiva a ser tributada. É lícito considerar as demonstrações contábeis, cujo acesso é amplo, comprovando a licitude dos valores escriturados sob a denominação de “perdas com devedores duvidosos e/ou descontos concedidos no recebimento de créditos”. A esse respeito, cita ensinamentos de Roque Antônio Carrazza, Renato Romeu Renck e Alberto Xavier, e transcreve a ementa do acórdão nº 107-05.690 do Conselho de Contribuintes.
 - (ix) Saliencia que em respeito ao princípio da verdade material dos fatos tributáveis, comprovado nos autos que as despesas glosadas foram feitas em dissonância com os fatos contábeis e com a legislação vigente, devem as mesmas ser canceladas.
 - (x) Afirmar que existem requisitos outros nos comandos insertos no dispositivo legal que autoriza a dedução nas perdas no recebimento de créditos, os quais foram devidamente atendidos, não podendo as referidas deduções serem glosadas. Os créditos deduzidos correspondem ao resultado da atividade operacional, que estavam vencidos há muito tempo e estão enquadrados no art. 9º, letra “a”, inciso II, § único. Qualquer artifício fiscal que transforme em matéria tributável os créditos vencidos, não encontra legalidade, nem mesmo na Constituição Federal. Somente o resultado líquido do exercício poderá ser alcançado pelo IRPJ.
 - (xi) Nesse sentido, entende que os valores deduzidos não podem ser glosados, pois os créditos correspondem à atividade decorrente do seu objeto social, estavam há muito tempo vencidos, foi efetuada a cobrança administrativa e estão enquadrados em dispositivo legal, preenchendo, assim, os requisitos previstos na legislação para sua dedutibilidade.
 - (xii) Alega que a existência de prejuízos na realização de suas operações/atividades não pode ser contornada, obrigando-lhe a recolher o tributo em tela sobre um lucro que não existiu e que, estatisticamente falando, jamais existirá. Se assim ocorrer, estar-se-á tributando o seu patrimônio, eis que além de não receber os créditos,

 4

- ainda terá que pagar o IRPJ sobre a diminuição do ativo, o que é absurdo. Assim, em respeito aos requisitos da lei que foram atendidos, afirma ter direito à dedução das referidas perdas.
- (xiii) Em relação ao auto de infração lavrado a título de CSLL, por se tratar de tributação reflexa do lançamento do IRPJ, devido à íntima relação de causa e efeito entre ambos, mostram-se válidas as argumentações expendidas na impugnação do IRPJ. Requer seja julgado improcedente esse lançamento.
 - (xiv) Afirma que a fiscalização aplicou sobre a mesma conduta (glosa das perdas com devedores duvidosos e com descontos concedidos nos recebimentos de créditos) duas multas no percentual de 75%, ou seja, uma de ofício sobre o imposto apurado e outra pela falta de recolhimento do imposto por estimativas, o que não pode ser aceito.
 - (xv) Observa que a aplicação de tal penalidade demanda a indispensável ocorrência da sua hipótese legalmente prevista, obedecendo ao princípio da tipicidade cerrada. Cita ensinamentos de Marco Aurélio Grecco e Alberto Xavier.
 - (xvi) A esse respeito, aduz que a fiscalização confundiu duas figuras penais distintas que a própria lei clarifica a diversidade de naturezas. O fato de haverem duas previsões quanto aos métodos de exigência nos incisos do indigitado § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não implica existirem duas hipóteses de incidência distintas. Ao contrário, os termos “isoladamente” ou “juntamente” revelam apenas o método procedimental pelo qual podem ser exigidas as penalidades, o que jamais autorizaria a ilação fiscal de se tratarem infrações autônomas.
 - (xvii) Trata-se, na realidade, de conduta única e não de duas como a Fiscalização entende, pois ocorreu somente um “não-pagamento”. É lícito afirmar que o imposto verdadeiramente devido é apenas aquele apurado no final do ano, assim como também, que o recolhimento mensal por estimativa não resulta de outro fato gerador diferente (art. 153, inciso III, da CF, c/c os arts. 43 e 44 do CTN). Cita ensinamentos do jurista Marco Aurélio Grecco. Requer, portanto o cancelamento ou a anulação da multa isolada.
 - (xviii) Ao final, requer seja recebida à impugnação apresentada, determinando o seu regular processamento, e nos termos da fundamentação, sejam julgados improcedentes os lançamentos ora questionados.

Considerando que a contribuinte não impugnou as seguintes infrações: a) despesas não comprovadas (item 001 do AI e sub-item 04.02 do TVF) e falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL (item 003 do AI do IRPJ, item 001 do AI da CSLL, que corresponde ao sub-item 04.01 – A e B do TVF), a DRF em Passo Fundo-RS transferiu os valores do IRPJ e da CSLL não impugnados para o processo nº 13027.000341/2005-41, conforme despacho de fl. 349 e Extrato de Processo de fls. 351-353.

Permanecem em litígio os seguintes valores: a) R\$58.453,29 de IRPJ, mais multa de ofício e juros de mora; b) R\$21.043,18 de CSLL, mais multa de 75% e juros de mora; e c) R\$92.526,83 de multa isolada.



À vista da Impugnação interposta, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Santa Maria - RS, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar de nulidade suscitada, e, no mérito, julgou procedente em parte os lançamentos efetuados.

Preliminarmente, rejeitaram à alegação de nulidade dos autos de infração argüidas pela contribuinte, por entender que estão presentes nos lançamentos todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não se vislumbrando no presente caso, nenhum vício de forma que enseje suas nulidades dentro das hipóteses previstas no art. 59 do mesmo decreto.

Esclareceram que sendo a atividade da administração pública é plenamente vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN, não pode a autoridade administrativa julgadora fazer qualquer análise de constitucionalidade de leis inseridas legalmente no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que esta competência é exclusiva do Poder Judiciário, nos termos dos arts. 97 e 102 da CF/88.

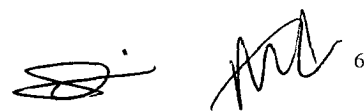
Sendo assim, rejeitaram as alegações da contribuinte quanto a suposta nulidade dos autos de infração.

Quanto à glosa efetuada em virtude de deduções indevidas de despesas com perdas no recebimento de créditos e com descontos concedidos, referente ao ano calendário 2003, observaram que um dos argumentos de defesa é de que foram obedecidas todas as condições impostas pelo art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996, tendo efetuado a cobrança administrativa regular, não podendo o fisco exigir requisitos de dedutibilidade não previstos em lei. A contribuinte afirma, ainda, que todas as operações são inferiores a R\$5.000,00 por operação, vencidas a mais de 6 meses, podem ser deduzidas independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

Esclareceram que a Contribuinte, até o ano-calendário de 2002 (inclusive), optou pela tributação com base no lucro presumido, reconhecendo as receitas pelo regime de caixa. No ano-calendário de 2003 e 2004, tributou os resultados com base no lucro real.

Nesse sentido, transcreveram o art. 340 do RIR/1999 (art. 9º da Lei nº 9.430, de 1996), que dispõe sobre a dedução como despesas, para fins de determinação do lucro real, das perdas no recebimento de créditos, para então destacar que o mencionado dispositivo legal estabeleceu condições para registro como perdas dos créditos não liquidados tempestivamente, aos quais estão ligadas ao tempo de vencimento e/ou às providências tomadas para recuperação dos créditos não honrados.

Observaram que no caso em tela, não obstante existam créditos de valor inferior a R\$ 5.000,00 por operação, fato esse que justificaria a sua dedução, essa glosa deve ser mantida, assim como aquela referente aos descontos concedidos, tendo em vista que: I - a contribuinte mesmo depois de intimada, fls. 39-42, não comprovou que os valores das receitas (créditos não recebidos) não recebidos foram reconhecidos em anos anteriores (2002 e anteriores); II - a legislação tributária proíbe que as despesas associadas às receitas não recebidas após a mudança do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real sejam deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; III - a contribuinte não comprovou as causas e os motivos dos referidos descontos em relação aos descontos concedidos.

 6

Ressaltaram que a obrigatoriedade do reconhecimento das receitas e a proibição da dedução, encontram amparo legal no art. 1º, §§3º e 5º da Instrução Normativa SRF nº 345, de 2003.

Consignaram que no caso em tela, não só em razão da alteração do regime de tributação do lucro presumido para o lucro real, como também pelo fato das despesas escrituradas estarem associadas às receitas não recebidas de períodos em que ocorreu a tributação pelo lucro presumido, os valores das perdas no recebimento de créditos e dos descontos concedidos não podem ser deduzidos para fins de determinação do lucro real.

Sendo assim, entenderam que as glosas foram efetuadas em obediência à legislação tributária, não tendo sido utilizado nenhum artifício para transformar em “matéria tributável os créditos vencidos”.

Observaram que a escrituração contábil somente faz prova em favor da contribuinte quando lastreado em documentos hábeis e idôneos.

Dessa forma, mantiveram a glosa de despesas escrituradas a título de perdas no recebimento de créditos e com descontos concedidos.

Em razão da íntima relação de causa e efeito existente entre o lançamento principal e o lançamento da CSLL, os julgadores aplicaram, no que couber, às mesmas razões de decidir referentes ao lançamento do IRPJ, mantendo a glosa integralmente.

Quanto à incidência de multa isolada (art. 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/96) e a multa de ofício (art. 44, I da Lei nº 9.430/96), cumulativamente, esclareceram os julgadores que ao contrário do que pretende demonstrar a contribuinte não há qualquer desrespeito à legislação vigente.

Nesse sentido, afirmaram que não compete a autoridade administrativa apreciar a constitucionalidade de normas inseridas no ordenamento jurídico pátrio, mas apenas aplicá-la tendo em vista que a atividade administrativa é plenamente vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Entretanto, tendo em vista que a redação do art. 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, deve-se aplicar o percentual reduzido de 50%.

Após transcrever o art. 16 da IN/SRF nº 93/1997, concluíram os julgadores que quando verificada pela Fiscalização a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, a legislação tributária prevê a aplicação da multa de ofício isolada sobre os valores do imposto e/ou contribuição apurados por estimativa (antecipação) que deixou de ser recolhidos, e também, quando for o caso, a multa de ofício sobre o valor do imposto e/ou contribuição devido com base no lucro real anual não recolhido (definitivo).

Portanto, entenderam que tendo a contribuinte recolhido a menor as estimativas de todos os meses do ano calendário 2003, e também, recolhido a menor IRPJ devido com base no lucro real devido no final do referido ano calendário, correto o procedimento da fiscalização ao aplicar tanto a multa isolada quanto a multa de ofício. Ressalvaram, apenas, que diante da MP nº 351/2007, deve a multa isolada ser reduzida a 50%,



em respeito ao disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, totalizando o montante de R\$ 61.684,52, conforme tabela de fls. 370.

Pelas razões expostas, os julgadores rejeitaram a preliminar de nulidade dos autos de infração suscitada pela contribuinte, e, no mérito, mantiveram em parte o AI – IRPJ, mantendo a parcela impugnada no valor de R\$ 58.453,29, acrescido de multa de 75% e dos juros de mora e reduzir a multa isolada para o montante de R\$ 61.684,52, além de manter o AI – CSLL, no valor de R\$ 21.043,18, acrescido de multa de 75% e dos juros de mora.

Intimada da decisão de primeira instância em 16.04.2007, às fl. 374, a contribuinte recorreu a este E. Conselho de Contribuintes, tempestivamente, em 15.05.2007, às fls. 375/410, alegando em síntese o que se segue:

Após fazer um breve relato dos fatos e fundamentos que deram origem ao presente processo, destaca que a fiscalização exigiu nos autos do Processo Administrativo 11030.002016/2005-39, a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas da CSLL.

Observa, ainda, que parcelou as exigências de IRPJ e CSLL, referente à insuficiência de recolhimento das estimativas dos anos calendário 2001 e 2003 e o resultante da glosa dos custos e despesas não comprovadas com assessoria e consultoria, conforme conta no Processo Administrativo nº 13027.000341/2005-41.

Dessa forma, a contribuinte apresenta defesa somente em relação ao lançamento de IRPJ e CSLL, relativo à glosa de “perdas com devedores duvidosos e/ou descontos concedidos no recebimento de créditos”, além da imposição da multa isolada e da multa de ofício concomitantemente.

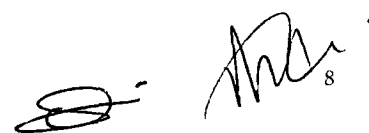
Prossegue afirmando que ao não apreciar os argumentos apresentados pela contribuinte, sob a alegação de que não seria competência dos julgadores administrativos apreciar a constitucionalidade de leis, a contribuinte teve seu direito ao contraditório e a ampla defesa cerceados, razão pela qual deve ser anulada a decisão de primeira instância.

Nesse sentido, esclarece que não pretende a declaração de inconstitucionalidade de normas inseridas legalmente no ordenamento jurídico brasileiro, mas apenas que seja reconhecida a inconstitucionalidade, além de respeitada a hierarquia das normas.

Em relação à glosa das “perdas com devedores duvidosos e/ou descontos concedidos no recebimento de créditos”, aduz que a fiscalização fundamentou esta exação com base no art. 9º da Lei nº 9.430/96, através da modalidade de apuração do IRPJ pelo lucro real estimado a que estava submetida a contribuinte no ano calendário 2003.

Assevera que todas as condições da lei foram incontestavelmente respeitadas pela contribuinte, deduzindo apenas os créditos vencidos a mais de seis meses, não pagos e sem garantia de valor, observado o limite de até R\$ 5.000,00 por operação, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento.

Objetivando demonstrar cada valor contabilizado como “perdas com devedores duvidosos” no ano calendário 2003, a contribuinte apresenta a tabela de fls. 388, com a relação dos clientes com os respectivos saldos.



Da mesma forma, apresenta a tabela de fls. 389, com a relação dos clientes com os respectivos saldos, contabilizados como “Descontos Concedidos” no ano calendário 2003. Ressalta, ainda, que os dados que compõe a tabela foram obtidos das “Fichas Razão” e da “Notas Fiscais” identificadas no anexo 1 da impugnação.

Salienta que em razão do grande número de notas fiscais, apresentou por amostragem a totalidade de operações concernentes a alguns de seus clientes, informando que as demais notas fiscais permanecem à disposição da autoridade administrativa no estabelecimento da contribuinte.

Dessa forma, ressalta que seus registros contábeis fazem prova a seu favor, nos termos do art. 142 do CTN. Nesse sentido, transcreve ensinamento doutrinário.

Diante da documentação acostada aos autos e sendo certo que as despesas glosadas não coadunam com os fatos contábeis demonstrados pela contribuinte, em respeito ao princípio da verdade material, requer o cancelamento dos autos de infração.

Afirma que não merece prosperar o entendimento dos julgadores de primeira instância de que a mudança de regime de tributação pelo qual passou a contribuinte impediria que as despesas associadas a essa transição fossem deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Isto porque, o art. 9º, §1º, II, “a”, da Lei nº 9.430/96 não prevê tal requisito.

Aduz que a Lei nº 9.430/96, no que tange aos requisitos e critérios estabelecidos para a fruição do direito às deduções/perdas/prejuízos em disputa, foi expressa, o que remete a lição universal de que naquilo que a norma foi silente, não cabe ao intérprete ou aplicados pretender adulterar ou modificar o seu alcance e sentido.

Sendo assim, em respeito ao princípio da legalidade estrita, previsto nos arts. 3º e 142 do CTN, afirma que a glosa efetuado é desprovida de fundamento jurídico.

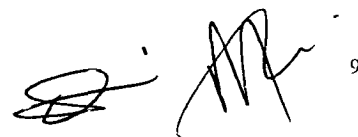
Salienta, também, que ao contrário do que pretende o julgador de primeira instância, não se aplica no presente caso o IN/SRF nº 345/2003 (art. 1º, §§3º e 5º), tendo em vista que é hierarquicamente inferior a Lei nº 9.430/96, que é inferir ao art. 97 do CTN.

Acredita que caso seja mantido o lançamento, estar-se-á tributando o patrimônio da contribuinte, porquanto, além de não receber os créditos correspondentes às despesas e prejuízos glosados, valores juridicamente indisponíveis e ainda terá que pagar, em última análise, IRPJ sobre a diminuição do seu ativo, o que revela o absurdo da presente glosa.

Quando ao auto de infração lavrado a título de CSLL, diante da íntima relação de causa e efeito existente entre este e o IRPJ, a contribuinte requer a sua improcedência pelas mesmas razões abordadas quanto ao lançamento principal.

Insurge-se face à duplicidade de multas (isolada e de ofício) sobre a mesma conduta, qual seja, a falta de pagamento do IRPJ, ambas com fundamento do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo uma pela falta de recolhimentos das estimativas mensais (art. 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/96) e outra pela falta de pagamento ou recolhimento (art. 44, I da Lei nº 9.430/96).

Nesse sentido, afirma que o auditor fiscal fez confusão entre as hipóteses de incidências, descritas no caput ao art. 44 da Lei nº 9.430/96 e os modos de exigência, regulamentado pelo §1º do mencionado diploma legal.



9

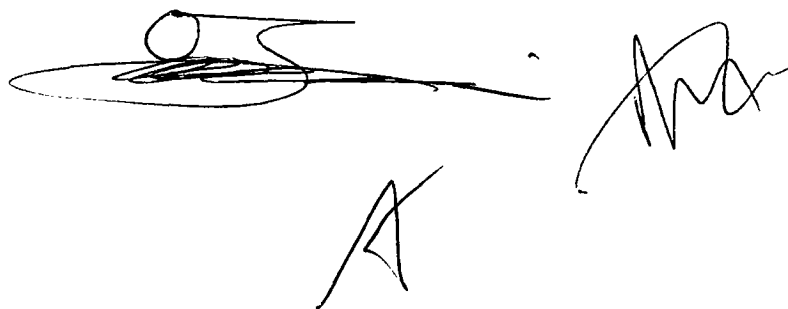
Esclarece que o fato gerador somente ocorre no último dia do ano calendário, sendo mensalmente efetuado somente o pagamento do imposto determinado sobre a base de cálculo estimada. Sendo assim, os valores pagos mensalmente não são exigências diferentes do IRPJ devido anualmente, razão pela qual conclui que o pagamento ou recolhimento somente existe após encerrado o período de apuração, quando se pode aferir a existência de base de cálculo positiva passível de tributação.

Alega que o julgador de primeira instância equivoca-se ao afirmar que a diferença dos percentuais da multa isolada (50%) e da multa de ofício (75%) comprovariam a suposta distinção entre elas. Isto porque, esta não é a hipótese de incidência das multas.

Corroborando o seu entendimento, transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes, fls. 406/410, objetivando demonstrar que a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas cumulativamente.

Ao final, requer sejam julgados nulos os autos de infração lavrados.

É o relatório.

Three handwritten signatures in black ink. The first signature is a large, stylized 'S' with a horizontal line extending to the left. The second signature is a smaller, more compact 'S' shape. The third signature is a simple, bold 'A'.

Voto Vencido

Conselheiro VALMIR SANDRI – Relator.

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

Conforme se depreende do relatório, trata o presente recurso do inconformismo do contribuinte em relação à decisão de primeira instância que manteve a exigência por ele questionada, qual seja, glosa de despesas, perdas no recebimento de créditos e multas isoladas relativo ao ano-calendário de 2003.

Quanto à exigência por insuficiência de recolhimento das estimativas (2001/2003) e dos custos e despesas de assessoria e consultoria, cabe observar que a contribuinte requereu parcelamento, dando origem ao Processo Administrativo nº 13027.000341/2005-41.

Em seu recurso, o contribuinte alega, em síntese, que: (i) a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas cumulativamente; (ii) houve cerceamento de defesa, razão pela qual deve ser anulada a decisão recorrida; (iii) cumpriu todos os requisitos previstos no art. 9º da Lei nº 9.430/96; (iv) sua escrituração fiscal faz prova a seu favor.

Quanto a preliminar de cerceamento de defesa supostamente sofrido pelo contribuinte, em razão da não apreciação pelos julgadores de primeira instância dos argumentos por ela apresentados, sob a alegação de que não seria competência da autoridade administrativa apreciar a constitucionalidade de leis, o que acarretaria na nulidade da decisão de primeira instância, entendo que tal assertiva não tem como prosperar.

Decerto, há casos em que poderá haver antinomia entre a Constituição e a lei, e o intérprete da lei, seja ele vinculado a Administração Pública ou ao Poder Judiciário, ao observar a incompatibilidade entre a lei constitucional e a lei ordinária, deverá prestigiar a superioridade da norma constitucional, pois não podem no ordenamento para a mesma hipótese vigorar normas inconciliáveis com a Constituição.

Neste sentido, cumpre esclarecer que deixando a Administração Tributária de aplicar a lei que entende afrontar a Constituição, não significa dizer que estará declarando-a inconstitucional, competência esta como sabida de exclusiva competência do Supremo Tribunal Federal, mas, tão-somente, reconhecer-lhes, como uma das atribuições que lhes é conferida e é inerente, o poder de apreciar a validade das leis em face da Constituição, com vistas à segurança jurídica e à certeza do direito, até porque, norma inconstitucional é inconstitucional para todos os Poderes.

Entretanto, no presente caso a legislação apontada pela fiscalização não comporta qualquer análise sob o ponto de vista constitucional, até porque, não cabe ao julgador administrativo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal validamente inserido no nosso ordenamento jurídico, tarefa essa privativa do Poder Judiciário, devendo este (julgador administrativo) se limitar a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, a não ser nos casos em que a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de

controle concentrado, ou no difuso, este a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos “erga omnes”.

Quanto ao argumento de infringência ao conceito de renda, e de se observar que, conforme visto acima, este não é o foro adequado para discutir inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de normas validamente editadas, pois prevalece na via administrativa, o caráter legal que vincula a atividade administrativo-fiscal de lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN.

Ademais, o Primeiro Conselho de Contribuinte já pacificou essa questão através da Súmula nº 2, nos seguintes termos: “O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Portanto, não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, razão porque afasto os argumentos acima suscitados pela Recorrente.

Com relação ao mérito, a questão inicialmente posta à análise desta E. Turma diz respeito à glosa das “perdas com devedores duvidosos e descontos concedidos no recebimento de créditos”, contabilizadas no ano-calendário de 2003, oriundos de faturamentos efetuados em período em que a forma de tributação foi com base no Lucro Presumido, o que, no entendimento da fiscalização, impede sejam deduzidas nos anos-calendário em que a forma de tributação é com base no Lucro Real.

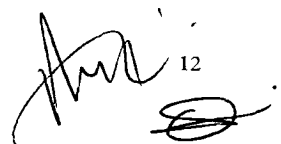
Com relação às perdas com devedores duvidosos, é de se observar que as receitas que as originaram foram faturadas nos anos-calendários pretéritos ao ano-calendário de 2003, períodos em que o contribuinte optou pela forma de tributação com base no Lucro Presumido, adotando o regime de caixa.

Isto significa dizer que, a despeito dos créditos baixados e deduzidos como despesa pelo contribuinte no ano-calendário de 2003 encontrarem-se no limite e condições estabelecido no art. 9º. Da Lei n. 9.430/96, tais perdas só podem ser deduzidas se as receitas que as originaram tiverem sido oferecidas à tributação, o que, conforme comprovado nos autos, não foram tributadas por ocasião de seu faturamento, tendo em vista que o contribuinte optou em oferecer as receitas faturadas pelo regime de caixa.

Logo, se por ocasião do faturamento tais receitas não impactou a base de cálculo do Lucro Presumido, porque ainda não recebida, conseqüentemente não pode agora impactar a base de cálculo do Lucro Real, porquanto, para efeito de tributação, perda nenhuma existiu, pois, se por um lado nada foi pago a título de tributo, por outro lado, nada pode agora ser deduzido seja a que título for.

A lei que regulamenta o IRPJ prevê que o momento de ocorrência do fato gerador do tributo é aquele em que a pessoa adquire a disponibilidade renda. Isto é, o fato gerador do IRPJ se dá em bases correntes à medida que a renda (lucro) for sendo auferida, consoante o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR (matriz legal: Lei nº 8.981/1995, art. 25, e Lei nº 9.430/1996, art. 1º e 55).

Por seu turno, a lei do IR consagra duas formas para que uma pessoa que adquira renda possa submeter às rendas auferidas à incidência do imposto. Para as pessoas físicas, consagra-se o regime de caixa, isto é, somente quando existir o efetivo fluxo financeiro



(recebimento ou pagamento em moeda corrente do País) é que poderão ser tributadas as receitas e consideradas as despesas (deduções da base de cálculo). No caso das pessoas jurídicas, a lei comercial e os princípios contábeis, que são acolhidos expressa e inteiramente pela lei fiscal do IRPJ, consagram o regime de competência, como sendo aquele obrigatório para registro dos fatos, operações, transações, dispêndios, custos despesas etc.

O regime de competência é um dos princípios fundamentais da contabilidade que se encontra expressamente previsto na Lei da nº 6.404/1976 (Lei das S.A.).

As leis que regem especificamente o IRPJ impõem como regra fiscal obrigatória a ser cumprida pela pessoa jurídica, os princípios fundamentais da contabilidade e as normas contidas na lei comercial. Desse modo, implicitamente a lei fiscal exige a adoção do regime de competência para o registro das operações, apuração dos resultados da pessoa jurídica e para a base de cálculo do imposto, consoante as disposições do vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999 (que tem como matriz legal o Decreto nº 1.598/1977 vigente até hoje).

Por outro lado, é facultado a pessoa jurídica que opta em apurar o tributo com base no Lucro Presumido, em oferecer suas receitas com base no regime de caixa, ou seja, no momento do seu efetivo recebimento.

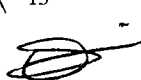
Entretanto, o regime de competência é o que melhor reflete os resultados e retrata a situação patrimonial da empresa em cada período. A escrituração com base no regime de competência significa que os registros contábeis e fiscais independem do fluxo financeiro, isto é, da efetiva entrada ou saída de numerários do caixa ou da conta banco. Os registros dar-se-ão à medida da ocorrência dos fatos, operações, transações, faturamento das receitas ou assunção de débitos, custos ou despesas, independentemente do efetivo recebimento ou pagamento em moeda corrente.

Isto significa dizer que as receitas devem ser escrituradas contabilmente quando "ganhas" e os custos, despesas e encargos deverão ser reconhecidos quando "incorridos", devendo, portanto, ser reconhecidos e computados no resultado e na base de cálculo dos tributos quando da efetiva mutação patrimonial, sem reservas, porém, independentemente do efetivo recebimento em moeda da receita ou pagamento do dispêndio ou custo.

Em síntese, esse regime é o que melhor revela a mensuração do patrimônio em um determinado período de tempo, pois as receitas são consideradas no momento em que econômica ou juridicamente passaram a integrar o patrimônio, distribuindo o fluxo da renda de acordo com os períodos correspondentes. Igualmente, ocorre no tocante aos custos e despesas para que um só período (o do pagamento) não fique sobrecarregado com o dispêndio de valores relativos a vários outros períodos.

Logo, o contribuinte que vinha oferecendo suas receitas com base no regime de caixa, conforme o presente caso, e volte a apurar seus resultados com base no lucro real, deve respeitar o emparelhamento dos custos e receitas, bem como, proceder aos ajustes necessários para não distorcer a verdadeira renda tributável.

Dessa forma, entendo que não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida que manteve a exigência em relação ao presente item.

 13


Da mesma forma em relação aos descontos concedidos no recebimento de créditos, eis que se tratam de faturamento pretérito ao período em que deduzidos (anterior ao ano-calendário de 2003), ou seja, de receitas ainda não oferecidas à tributação, não havendo, portanto, o que se falar em dedução na base de cálculo do lucro real.

Com relação à exigência da Multa Isolada, entendo que assiste razão ao contribuinte quando afirma que a multa isolada e a multa de ofício não podem ser exigidas cumulativamente sobre o mesmo fato, sob pena de incidir dupla penalização.

Quanto à exigência da multa isolada decorrente das diferenças apuradas *ex-officio* incidente sobre a base estimada do IRPJ, relativo a novembro de 2004, tenho para mim que a mesma não tem como prosperar.

Isto porque, embora a Recorrente tenha antecipado a menor o Imposto de Renda devido no período acima referido, o fato é que a exigência da referida penalidade só foi exigida no mês de setembro de 2005, quando não mais havia base de cálculo para a sua exigência, eis que 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 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, e a partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim a 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 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.

Ora, sendo certo que a legislação anteriormente mencionada veda a dupla penalidade sobre o mesmo fato, e constatado que a autoridade administrativa autuante aplicou a multa de ofício com base no tributo devido ao final do ano-calendário, também por este motivo não merece prosperar a exigência da multa isolada.



14

Nesse sentido é a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exemplo da ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Recurso especial negado.”

(Acórdão nº CSRF/01-05.838, Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 15/04/2008, Conselheiro Relator Marcos Vinícius Neder de Lima)

Dessa forma, por entender inaplicável a Multa Isolada após o término do ano-calendário, e com também com o reforço de sua inaplicação em concomitância com a multa de ofício, sou pelo provimento do presente item.

Quanto ao lançamento reflexo – CSLL -, por possuir os mesmos fundamentos fáticos da presente exigência (IRPJ), a decisão aqui prolatada faz coisa julgada em relação ao decorrente, em vista da íntima relação de causa e efeito que os une.

A vista do acima exposto, voto no sentido de AFASTAR as preliminares suscitadas, para no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para cancelar a Multa Isolada.

É como voto.


VALMIR-SANDRI.



Voto Vencedor

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Redator designado

O respeitável entendimento adotado pelo relator não coincide com o meu exclusivamente quanto ao enfrentamento da questão relativa às perdas no recebimento de créditos.

A exigência tributária deve estar respaldada em lei, segundo disposições dos art. 3º, 97 e 100 do CTN – Código Tributário Nacional.

O art. 299 do RIR/99¹ define como operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Necessárias são aquelas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da pessoa jurídica.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, segundo prescreve o §2º do referido dispositivo legal.

As perdas no recebimento de créditos são despesas decorrentes da atividade operacional da pessoa jurídica, inequivocamente.

As despesas operacionais são dedutíveis na determinação do lucro real, salvo quando existente alguma proibição legal, a exemplo do art. 13, VII, da Lei 9.249/95, que veda a dedução de despesas com brindes.

No exame do caso concreto, não identifiquei qualquer vedação estabelecida em lei à dedução ora discutida.

Conforme relatado, a DRJ fundamentou a sua decisão acerca da despesa relativa às perdas no recebimento de créditos no “amparo legal” dado pelo art. 1º, §§ 3º e 5º, da IN SRF 345/2003.

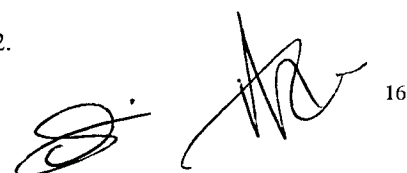
Muito embora se reconheça compatibilidade entre vedação contida na instrução normativa e as normas reguladoras do lucro real, a doutrina e jurisprudência reconhecem pacificamente a impossibilidade de atos administrativos estabelecerem normas que excedam os limites das leis em razão das quais sejam expedidos, como resultado da interpretação conjunta dos art. 99 e 100 do CTN.

A restrição contida na referida instrução normativa é uma tentativa de regular matéria não tratada em lei, o que constitui, a rigor, utilização de analogia para suprir a lacuna legal.

Para Luciano Amaro², na analogia “a lei não teria levado em consideração a hipótese, mas, se o tivesse feito, supõe-se que lhe teria dado idêntica disciplina”.

¹ Matriz legal: art. 47 da Lei 4.506/1964.

² “Direito Tributário Brasileiro”, 3ª edição, São Paulo, Saraiva, 1999, pg. 202.

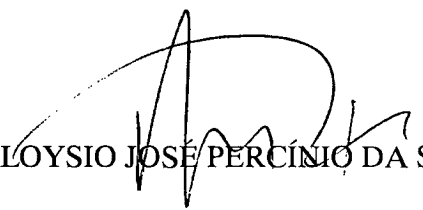


16

A analogia tem pouca aplicação no âmbito do direito tributário brasileiro, tendo em vista a proibição imposta pelo princípio da reserva legal à utilização dessa ferramenta de integração para fins de exigência de tributo, segundo expressamente dispõe o art. 108, §1º, do CTN.

Dessa forma, considero ilegal a vedação instituída por ato administrativo à dedução das perdas no recebimento de créditos.

Assim, ousou divergir do respeitável voto do relator apenas acerca da dedução das perdas no recebimento de créditos.



ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

