



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13411.000672/2004-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.100 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2021
Recorrente SUPERGESSO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

FALTA DE TRANSCRIÇÃO DE BALANCETES DE REDUÇÃO/SUSPENSÃO DE ESTIMATIVAS MENSAS NO LIVRO DIÁRIO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. INSTRUMENTO APTO. COMPROVAÇÃO. MULTA ISOLADA INDEVIDA.

A falta de transcrição dos balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art.44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a proposta de diligência apresentada pelo Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, rejeitar a arguição de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências lançadas a título de Multa Exigida Isoladamente. Vencido o Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Início transcrevendo relatório e voto da decisão de piso, consubstanciada no Acórdão de nº 02-18.481, proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE em sessão de 22/07/2008.

Relatório

A documentação pertinente ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e o demonstrativo consolidado do crédito tributário do processo constam das fls. 01/04.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls.05/16 para exigência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, multa de ofício e juros de mora calculados até 30/07/2004, além de multa exigida isoladamente, no valor total de R\$ 973.972,32, abrangendo fatos geradores compreendidos nos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003.

Na descrição dos fatos, constam os seguintes registros:

“001 – IRPJ - Diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago (verificações obrigatórias): durante o procedimento de verificações obrigatórias, foram constatadas divergências entre os valores escriturados de "Provisão do IRPJ" nos Demonstrativos do Resultado do Exercício (transcritos nos livros Diário Geral) e os valores declarados em DCTF ou pagos pelo contribuinte, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

002 - Multas isoladas - Falta de recolhimento do IRPJ — Estimativa p/receita bruta (verificações obrigatórias): foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados gerando falta de pagamento do IRPJ - Estimativa incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta, conforme TVF.”

No citado TVF, anexado às fls. 18/28, foi feito o detalhamento das infrações. Por sua vez, os demais documentos que fundamentam a exigência constam das fls. 29/263.

Cientificado do lançamento em 08/09/2004, conforme Aviso de Recebimento — AR de fl. 265, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 273/672, em 06/10/2004, originalmente formalizada no processo n.º 19647.009819/2004-05, que passou a integrar o presente processo, consoante despacho de fl. 676. O resumo do contraditório é feito em seguida.

1. Dos fatos

1.1. Auto de Infração

Primeiramente, o impugnante faz uma síntese da autuação. Prossegue, argumentando que apresentou tempestivamente a DIRPJ (doc. 03), tendo no curso da ação fiscal demonstrado por meio dos balancetes mensais que houve prejuízo contábil (doc. 04) e que apenas no mês de dezembro de 1999 a 2001 apurou lucro e recolheu o tributo, motivo pelo qual contesta a multa isolada aplicada.

2. Dos fundamentos

2.1. Preliminar de nulidade

Fazendo referência a normas do CTN e jurisprudência do Conselho de Contribuintes, sustenta o impugnante que as exigências do IRPJ, cujos fatos geradores ocorreram de janeiro a dezembro de 1999 e janeiro e fevereiro de 2000, são indevidas, porquanto extinto pela decadência o crédito tributário lançado.

No caso, ocorreu homologação tácita em 2003 e em janeiro e fevereiro de 2004, na forma do art. 150, § 4º, combinado com o art. 156, incisos V e VII, todos do CTN, uma vez que o impugnante tomou ciência da intimação fiscal em 25/03/2004, depois de decorridos mais de cinco anos dos citados fatos geradores.

2.2. Mérito

Informa o impugnante que é optante pela apuração por lucro real anual, entregou a DIRPJ tempestivamente e, no curso da ação fiscal, apresentou os livros Diário acompanhados dos balancetes mensais, do balanço anual e Razão dos anos-calendário de 1999 a 2002. Quanto ao balancete mensal, como o sistema de contabilidade por processamento de dados é único e emite todos os livros fiscais em um só ato, deixa de registrar os livros Diário, portanto, é improcedente o lançamento pelos fatos apresentados em preliminar e a seguir.

2.2.1. Falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada nos anos-calendário de 1999 a 2002.

Assevera o impugnante o seguinte: primeiro, se o contribuinte apresenta balancete apartado do livro Diário não pode ser autuado com multa isolada; segundo, se o balanço encerrado em 31 de dezembro apresentou o imposto de renda menor do que a soma das estimativas mensais, conclui-se pela inexistência dos impostos por estimativa; terceiro, não se pode impor sanção, quando o impugnante deixou apenas de apartar os balancetes mensais ao livro Diário e apresenta prejuízo fiscal, o que fere frontalmente o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade assegurado na Constituição Federal e garantido na Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

2.2.2. Recolhimento por estimativa

Mesmo observando que os balancetes mensais apontam prejuízos, o que impede o recolhimento por estimativa, fato constante da DIRPJ Ajuste Anual, o fisco exige a multa isolada. Na realidade, para as empresas optantes pelo lucro real anual, o lucro real apurado em 31 de dezembro funciona como termômetro que mede a movimentação das receitas e despesas ocorridas no ano-calendário, resultando em lucro ou prejuízo como quantificador da obrigação tributária do período.

No presente caso, o resultado quantificador do mês de dezembro foi lucro, tendo sido pago o imposto. Logicamente, os períodos de janeiro a novembro não foram pagos, porque apurou prejuízo.

Sendo a pessoa jurídica obrigada aos recolhimentos do imposto por estimativa e a ação fiscal se deu cinco anos após o levantamento do balanço anual de ajuste e entrega da DIRPJ, não cabe ao fisco realizar lançamentos de multa isolada, por falta de recolhimentos das estimativas. Cita acórdãos do Conselho de Contribuintes.

2.2.3. Multa.

Argumenta o impugnante que pagar multa sem dever o imposto afeta a capacidade contributiva e leva à prática do confisco, uma vez que o impugnante aponta prejuízo do período para apuração do recolhimento do IRPJ por estimativa.

Além do mais, a declaração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica dá conta de que o impugnante pagou o imposto integralmente e que fora entregue a declaração antes da ação fiscal. Assim, além de não existir imposto a recolher, houve a denúncia espontânea do quantum devido e recolhido dentro do limite e da capacidade contributiva do contribuinte.

2.2.4. Balancete apartado do livro Diário. Elemento da contabilidade. Meio de prova.

A fiscalização não considerou os balancetes apresentados pelo impugnante apartados do livro Diário.

Ora, o balancete é elemento da contabilidade e documento indispensável ao administrador das empresas, além de servir de prova em favor do contribuinte, cabendo à administração tributária utilizá-lo para aferir se existe lucro ou prejuízo.

A contabilidade do impugnante existe e, em nenhum momento, foi questionada pelo autuante, que a desconsiderou. Era somente o fiscal verificar os balancetes apartados e certamente chegaria à conclusão da existência de prejuízo fiscal e mensal.

2.2.5. Presunção.

Sem analisar todos os documentos apresentados, impõe-se a conclusão de que a denúncia fiscal se baseou em presunção de operação ilegal, desconsiderando os princípios da razoabilidade. Na verdade, a presunção não é aceita como meio para se obter a base de cálculo de qualquer tributo porque prevalece o princípio da legalidade.

2.2.6. Juros de mora.

2.2.6.1. Inaplicabilidade da Selic.

O impugnante contesta a aplicação da taxa Selic como juros de mora, tendo citado jurisprudência para embasar seu argumento.

2.2.6.2. Ocorrência de anatocismo.

Toda e qualquer incidência de juros deve ser aplicada sobre o débito original e não sobre o débito acrescido dos juros vencidos. Aplicando-se a taxa Selic da forma como vem sendo feita pela autoridade fiscal tem-se verdadeiro anatocismo.

2.2.7. In dubio pro reu.

Argumenta o impugnante que, no mínimo, paira dúvida quanto à interpretação da norma jurídica. E, nesse caso, é de se aplicar o princípio da dúvida benigna constante do art.112 do CTN.

3. Do pedido

Requer o impugnante seja julgada improcedente a denúncia fiscal.

Em caso de dúvida, pede para que se interprete a norma jurídica da forma mais favorável ao defendente.

Protesta e requer por todos os meios de provas permitidas em direito, inclusive juntada posterior de provas, perícia e diligência.

No caso de perícia, o impugnante lista os quesitos à fl. 283.

4. Documentos anexados à impugnação.

- instrumento de procuração e contrato social - fls. 284/288;*
- Auto de Infração - fls. 289/294;*
- cópia das DIPJ 2000, 2001, 2002 e 2003 - fls. 285/518;*
- balancetes sintéticos referentes aos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002 - fls. 519/669;*
- documentos pertinentes ao procurador do contribuinte - fls. 670/672.*

[...]

É o relatório

Voto

I. Preliminares

I.1 - TEMPESTIVIDADE

Consoante o disposto no art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, a impugnação é tempestiva e dela se toma conhecimento.

I.2 - DECADÊNCIA

O impugnante, fazendo referência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, argüiu a decadência do lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999 até fevereiro de 2000.

A decadência constitui uma das hipóteses de extinção do crédito tributário a que se refere o art. 156 do CTN, cuja regra geral foi definida no art. 173, nos seguintes termos:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” (grifos acrescentados)

Nas situações em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o recolhimento do tributo ou contribuição devidos, o prazo decadencial foi definido em cinco anos a contar da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, transcrito em seguida:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (grifos acrescentados)

Assim sendo, na definição do termo inicial do prazo decadencial, quando se trata de lançamento por homologação, é necessário considerar se o pagamento foi realmente antecipado, independentemente de sua suficiência para extinguir totalmente o crédito tributário e da anuência da autoridade administrativa sobre os procedimentos envolvidos na sua apuração.

Nota-se que no CTN inexistente pretensão de alcance extensivo para a condição de a Fazenda Pública exercer o seu direito de constituir créditos tributários relativos a lançamentos por homologação, pois, do contrário, não se teria eleito unicamente o pagamento (modalidade restrita de extinção do crédito tributário de que se valeu o legislador) como referencial da hipótese tipificada no mencionado art. 150.

Conjugada tais ilações com o disposto no art. 150 do CTN, conclui-se que somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos por meio do pagamento, ainda que parcialmente efetuado.

No tocante ao IRPJ, conforme foi salientado no TVF, não houve nenhum valor declarado em DCTF ou pago pelo contribuinte.

Diante disso, aplica-se a regra geral prevista no art. 173, devendo ser considerado como termo inicial, para fins de contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em relação ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, a contagem do prazo tem início em 1º de janeiro de 2001 e, como termo final, 31 de dezembro de 2005. Portanto, tendo o lançamento se consumado em 08/09/2004, não há que se falar em decadência do IRPJ.

Cumprir registrar que este entendimento se coaduna com a manifestação sobre assunto feita pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Interna n.º 16, de 5 de junho de 2003.

II. Mérito

II.1 — DAS INFRAÇÕES

Segundo consta do item 001 do lançamento, foram constatadas divergências entre os valores escriturados de "Provisão do IRPJ" nos Demonstrativos do Resultado do Exercício (transcritos nos livros Diário) e os valores declarados em DCTF ou pagos pelo contribuinte.

No caso, o impugnante não respondeu efetivamente à constatação fiscal, tendo apenas genericamente contestado o lançamento ao discorrer acerca da aplicação do art. 112 do CTN, juntada posterior de provas, sobre os juros de mora exigidos, entre outras questões a serem analisadas adiante, em tópicos específicos desse Voto.

No tocante à exigência das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002 a matéria foi tratada no item 002 do auto de infração.

De acordo com o TVF, conforme demonstrado nas cópias anexadas do livro Diário (fls. 53/120), o contribuinte não escriturou, no período fiscalizado, qualquer balancete mensal de suspensão ou redução, ficando impossibilitado de reduzir ou suspender o pagamento do IRPJ no decorrer do ano-calendário.

Assim, ficou o contribuinte obrigado a pagamento do IRPJ mensalmente com base nas estimativas sobre a receita bruta e acréscimos, como detalhado nas planilhas de fls.31/38.

Acerca do assunto em pauta cumpre consignar, inicialmente, que a faculdade de suspender os recolhimentos do IRPJ devidos por estimativa está prevista no art. 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, in verbis:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

§3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29.

§4 O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo.”

(grifos acrescentados)

A par deste permissivo legal, o Poder Executivo, por meio da Secretaria da Receita Federal, editou a Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997, a qual, visando disciplinar a matéria, trouxe, entre outras, as seguintes regras:

“SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO PAGAMENTO MENSAL

Art. 10. A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

II - reduzir o valor do imposto ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

§1º A diferença verificada, correspondente ao imposto de renda pago a maior, no período abrangido pelo balanço de suspensão, não poderá ser utilizada para reduzir o montante do imposto devido em meses subseqüentes do mesmo ano-calendário, calculado com base nas regras previstas nos arts. 3º a 6º.

§ 2º Caso a pessoa jurídica pretenda suspender ou reduzir o valor do imposto devido, em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário, deverá levantar novo balanço ou balancete.

Art. 11. O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 3º a 6º.

Parágrafo único. Ocorrendo apuração de prejuízo fiscal, a pessoa jurídica estará dispensada do pagamento do imposto correspondente a esse mês.

Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

I - considera-se período em curso aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete:

II - considera-se imposto devido no período em curso, o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução;

[...]

§5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

a) levantado com observância das disposições comidas nas leis comerciais e fiscais;

b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º 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 de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º."

(grifos acrescentados)

Conforme consignado no § 3º do art. 15, acima transcrito, independentemente da transcrição ou não dos balancetes mensais, esclareça-se que é entendimento da administração que a não escrituração do livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução.

Esse entendimento justifica-se pelas disposições dos arts. 1.180 a 1.184 do Código Civil, que, disciplinando a escrituração, assim estabelecem:

*“Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, **é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.***

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

*Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, **devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.**“*

[...]

Portanto, quando o §3º do art. 15 da IN SRF n. 93/1997 estabeleceu que a não escrituração do livro Diário implicará na desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução, há que se entender como não existente o livro Diário ou, caso existente, quando sua escrituração não tenha obedecido aos requisitos legais acima destacados.

O autuado alegou que entregou tempestivamente a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos períodos fiscalizados, tendo apresentado os balancetes mensais com apuração de prejuízo nos meses de janeiro a novembro, e lucro apenas no mês de dezembro. Defendeu ainda que o fato de os balancetes terem sido apresentados apartados do Diário não justificaria o lançamento da multa isolada, quando a autoridade fiscal desconsidera a contabilidade do autuado.

A questão que desponta do lançamento ora impugnado não reside apenas no fato de os balancetes terem sido transcritos ou não no Diário, mas principalmente, no caso de não terem sido transcritos, se o impugnante atesta que o Diário estava escriturado até a data fixada para o pagamento do imposto do respectivo mês.

Esse entendimento inclusive se coaduna com a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 37, de 21/11/2007, que tratou da falta de transcrição dos balanços e balancetes de suspensão ou redução no livro Diário, com ênfase na importância do atendimento às formalidades intrínsecas e extrínsecas da escrituração do Diário, que ora foi destacada nesse Voto.

Nesse particular, as provas colacionadas pela autoridade fiscal atestam que os livros Diário correspondentes aos registros dos ano-calendário de 1999, 2000 e 2001 não estavam devidamente escriturados até a data fixada para o pagamento do imposto do respectivo mês.

No caso do Diário n.º 35, pertinentes à escrituração do ano de 1999, o registro do livro na Junta Comercial somente se deu em agosto de 2001. Em relação ao ano de 2000, segundo o Diário n.º 36, a emissão do livro por processamento eletrônico somente foi feita em abril de 2001, enquanto o registro de comércio se deu em novembro do mesmo ano. Quanto ao Diário n.º 37, relativo à escrituração do ano de 2001, o livro foi emitido apenas em 30/04/2002 e o registro na Junta Comercial, em 04/02/2003 (doc. fls. 53/120).

Desta forma, fica evidenciado que os balancetes mensais, apresentados pelo contribuinte à fiscalização (fls. 121/184) e juntados à impugnação às fls. 519/627, pertinentes aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, foram elaborados pelo contribuinte com base nos livros Diário registrados e escriturados muito tempo depois do prazo para o recolhimento mensal do imposto devido por estimativa.

Note-se ainda que o fato de o contribuinte manter escrituração por processamento eletrônico de dados não o dispensa do cumprimento das formalidades legais atinentes à escrituração e registro do livro Diário.

Confirmam estes fatos as próprias DIPJ, apresentadas tempestivamente segundo informação do impugnante, e anexadas por cópia às fls. 285/518. De acordo com esses documentos, nas fichas correspondentes ao cálculo do imposto de renda mensal por estimativa, foi indicada a forma de tributação "Com Base na Receita Bruta e Acréscimos", tendo os campos correspondentes ficado "zerados". Ou seja, quando foram apresentadas as DIPJ 2000, 2001, 2002 e 2003, relativas aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, respectivamente, o contribuinte não dispunha dos resultados da apuração do lucro real levantados com base nos balancetes de forma a atestar a suspensão ou redução do imposto devido em cada mês.

Caso efetivamente o contribuinte tivesse à disposição os balancetes mensais como alega, bastaria efetuar o preenchimento das DIPJ "Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução", retratando o resultado do mês correspondente. O fato ora constatado, mais uma vez, depõem contra os argumentos da defesa.

Sendo assim, reputa-se correto o lançamento, que seguiu estritamente as normas legais aplicáveis à situação descrita, cumprindo destacar que, de acordo com o art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. O parágrafo único do citado artigo dispõe ainda que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Cumpra porém ressaltar que a matéria em questão sofreu alteração posterior, tendo o percentual da multa isolada sido reduzido, consoante redação dada ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007:

“Art. 14. O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do §2º nos incisos I, II e III:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. e da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 20 desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

[...]” (grifos acrescentados)

Conforme se depreende do texto transcrito, a multa isolada decorrente da falta de recolhimento da estimativa mensal passou a ser de 50% (art. 44, inciso II, "b" da Lei nº 9.430, de 1996).

Nesse contexto, o percentual da multa isolada deve ser reduzido para 50%, em observância ao princípio da retroatividade benigna previsto na alínea "c" do inciso II do art.106 do CTN, segundo o qual a lei se aplica a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Feitas estas considerações, tomando por base os valores das estimativas mensais devidas do IRPJ indicadas na Planilha de Cálculo — IRPJ Estimativa sobre Receitas Brutas (fls.37/38), o cálculo da multa isolada deve ser efetuado conforme se segue (valores expressos em R\$):

MULTA PELO NÃO RECOLHIMENTO DO IRPJ DEVIDO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA									
Fato Gerador	Ano-calendário - 1999		Ano-calendário - 2000		Ano-calendário - 2001		Ano-calendário - 2002		
	IRPJ devido (Estimativa)	Multa Isolada 50%	IRPJ devido (Estimativa)	Multa Isolada 50%	IRPJ devido (Estimativa)	Multa Isolada 50%	IRPJ devido (Estimativa)	Multa Isolada 50%	
31-jan			17.195,52	8.597,76	34.941,08	17.470,54	22.482,64	11.241,32	
28/29-fev			15.052,17	7.526,08	30.325,42	15.162,71	54.419,28	27.209,64	
31-mar			15.516,50	7.758,25	45.862,89	22.931,44	57.369,66	28.684,83	
30-abr			14.280,46	7.140,23	57.218,02	28.609,01	38.101,21	19.050,60	
31-mai			14.487,00	7.243,50	37.990,56	18.995,28	28.684,63	14.342,31	
30-jun			21.434,78	10.717,39	43.722,03	21.861,01	28.702,15	14.351,07	
31-jul			9.056,41	4.528,20	44.327,39	22.163,69	39.867,87	19.933,93	
31-ago	15.479,99	7.739,99	11.259,43	5.629,71	64.762,43	32.381,21	36.456,06	18.228,03	
30-set	10.135,14	5.067,57	19.931,37	9.965,68	39.935,55	19.967,77	27.583,98	13.791,99	
31-out	13.642,78	6.821,39	9.414,89	4.707,44	43.675,35	21.837,67	20.796,50	10.398,25	
30-nov	13.496,53	6.748,26	12.325,88	6.162,94	188.594,30	94.297,15	10.308,79	5.154,39	
31-dez	18.817,28	9.408,64	11.939,40	5.969,70	39.112,96	19.556,48	7.914,13	3.957,06	
TOTAL		35.785,85		85.946,88		335.233,98		186.343,42	
TOTAL - ANOS-CALENDÁRIO DE 1999, 2000, 2001 E 2002								643.310,11	

II - .2 JUROS DE MORA

O impugnante se insurge ainda contra a exigência dos juros de mora com base na variação da taxa Selic, tecendo considerações sobre a ilegalidade e inconstitucionalidade da exação e citando jurisprudência do Judiciário.

Ressalte-se que o contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza. Vale esclarecer que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de

inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais a quo afastar a sua aplicação (Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE n.º 948, de 2 de junho de 1998).

Neste contexto, há que se salientar que os juros decorrem de mora e são calculados para cada mês de atraso de acordo com a legislação vigente, como preceituado no art. 144 do CTN.

De acordo com o enquadramento legal aposto no auto de infração, os juros de mora foram calculados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), conforme determinado no art. 61, § 3º da Lei n.º 9.430, de 1996.

Desta forma, a lei autorizou que os juros de mora incidentes sobre débitos tributários vencidos fossem calculados levando-se em conta a taxa Selic, em estrita observância às disposições contidas no § 1º do art. 161 CTN, in verbis:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.” (grifos acrescentados)

É bom lembrar ainda que a autoridade fiscal (lançadora e julgadora) não se pode furtar ao cumprimento das determinações da legislação tributária, pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e parágrafo único do art.142 do CTN), razão pela qual não se pode afastar a exigência dos juros de mora ora formalizada.

Com referência à regra estabelecida no § 3º, do art. 192 da Constituição Federal, a que fez menção o impugnante, saliente-se que tal dispositivo, inserido no Capítulo IV intitulado "Do Sistema Financeiro Nacional", trata da limitação da incidência de taxas reais de juros aplicadas nas operações daquele sistema e não em relação aos juros de mora exigidos por atraso no cumprimento de obrigação tributária. A título de registro, cumpre anotar ainda que a referida norma foi revogada com o advento da Emenda Constitucional n.º 40, de 29 de maio de 2003.

Quanto à jurisprudência do Judiciário, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo e com estrita observância do conteúdo dos julgados (art. 100 do CTN). Deve-se ter em mente ainda as limitações impostas pelo citado Decreto n.º 2.346, de 1997, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais.

Portanto, sob a ótica legal, não há nenhum reparo a se fazer no lançamento, cujos procedimentos para a exigência dos juros de mora seguiram rigorosamente as normas aplicáveis à espécie.

II.3 - CONSIDERAÇÕES GERAIS. PEDIDO DE PERÍCIA

No que concerne à alegação de cobrança confiscatória, cumpre considerar que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

Sendo assim, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais do imposto, em se tratando de penalidade e não de tributo, não possui caráter confiscatório, já que não visa arrecadar mais tributo ou contribuição, mas sim desestimular a prática da ilicitude fiscal. A garantia constitucional prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal, diz respeito apenas a tributos, que na definição do próprio texto constitucional, são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 145, incisos I, II e III da CF). As multas, portanto, não são tributos, como aliás já define o CTN (art. 3º), determinando inclusive que estes não se constituam em sanção de ato ilícito, distinguindo-os assim exatamente das multas, que visam punir uma conduta ilegal.

Ademais, no caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, não há como negar efetividade à cobrança da multa isolada sob o argumento acerca de sua natureza confiscatória ou da violação a princípios constitucionais.

Portanto, o procedimento fiscal, no que respeita à exigência da multa isolada, está em consonância com a legislação de regência, motivo porque deve ser mantido o lançamento.

Com referência às citações feitas a acórdãos do Conselho de Contribuintes, cumpre observar que as decisões daquele colegiado não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (Parecer Normativo CST n.º 390, publicado no DOU de 4 de agosto de 1971).

Acresce ainda que a simples leitura de acórdãos não permite uma vinculação imediata à situação em que se enquadra o autuado, dada as peculiaridades de cada caso, nem sempre evidenciadas pelas ementas transcritas.

Também não há nenhuma dúvida na aplicação da lei tributária, no tocante à definição de infrações ou à cominação de penalidades, de que trata o art. 112 do CTN, a que fez referência o impugnante.

Ao final de sua impugnação, o contribuinte postulou a realização de perícia para responder se os balancetes dos períodos de janeiro a novembro dos anos-calendário de 1999 a 2002 apresentaram prejuízos.

Neste sentido, cumpre registrar que cabe ao administrador tributário, por força do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, determinar a realização de diligências e perícias quando as entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

No caso vertente, o entendimento da fiscalização sobre o assunto foi consubstanciado no auto de infração, no TVF e nas provas documentais juntadas nos autos.

Conforme se viu, a autoridade fiscal fez o exame de todos os documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento às intimações fiscais, cuidando de motivar o lançamento de forma apropriada, o que possibilitou ao impugnante o exercício pleno de sua defesa.

Agora na impugnação, o contribuinte indicou seus pontos de discordância, trazendo aos autos a documentação que entendeu necessária para contradizer o lançamento constituído.

Por sua vez, a autoridade julgadora, no exercício de suas atribuições e contando com a livre convicção no exame das provas formadas de parte a parte, analisou todo o conjunto probatório, expondo, no caso, os motivos pelos quais não logrou êxito o contribuinte em refutar as evidências expostas no lançamento.

Ainda com relação à perícia, também no aspecto formal o contribuinte deixou de atentar para os requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação do art. 1.º da Lei n.º 8.748, de 1993, notadamente quanto ao nome, endereço e qualificação profissional do seu perito. É bom lembrar que, de acordo com o § 1.º da referida norma, considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos acima explicitados.

*Sendo assim, não havendo motivação bastante para a realização de perícia e em razão do não atendimento aos requisitos legais, **o pedido do impugnante deve ser indeferido**, na forma das disposições contidas nos arts. 18 e 28 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748, de 1993.*

Nos pedidos finais, o impugnante protestou ainda pela posterior juntada de documentos. Quanto a eventual aditamento à impugnação ou apresentação de novos documentos, não há registro de que tais procedimentos tenham sido consumados, lembrando ainda que sua efetivação depende da observância às normas previstas nos §§ 4.º e 5.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, acrescidos pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

III. Conclusão

Ante o exposto, VOTO no sentido de considerar PROCEDENTE EM PARTE o lançamento para:

- *REJEITAR a preliminar de decadência;*
- *INDEFERIR o pedido de perícia;*
- *MANTER integralmente a exigência do **IRPJ no valor de R\$3.814,00**, conforme apuração feita no auto de infração de fls. 05/16, acrescida de multa de ofício de 75% e dos juros de mora pertinentes;*

- **EXIGIR a Multa Isolada no valor de R\$643.310,11, conforme apurado no demonstrativo constante do item 11.1 do Voto, com os acréscimos legais cabíveis.**

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 20 de agosto de 2008 da decisão de piso, a Interessada apresentou recurso voluntário em 18 de setembro de 2008 (fls.721, Volume 5), no qual apresenta os mesmos argumentos trazidos na Impugnação.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchido os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

Conforme relatoriado, cientificada da decisão do acórdão da DRJ, a Contribuinte interpõe recurso voluntário, no qual **repete** a argumentação apresentada na Impugnação, ora transcrita na decisão recorrida, então apreciada por aquela instância.

Na apreciação da questão, entendo que o acórdão recorrido mostrou-se sólido em algumas matérias, com conclusões adequadamente fundamentadas. Portanto, **adoto, em parte, como minhas razões de decidir a decisão recorrida**, pelos seus próprios fundamentos.

Eis as matérias e voto da decisão recorrida, para as quais adoto como razão de decidir:

Voto

I. Preliminares

1.1 - TEMPESTIVIDADE

Consoante o disposto no art. 15 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, a impugnação é tempestiva e dela se toma conhecimento.

1.2 - DECADÊNCIA

O impugnante, fazendo referência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, arguiu a decadência do lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1999 até fevereiro de 2000.

A decadência constitui uma das hipóteses de extinção do crédito tributário a que se refere o art. 156 do CTN, cuja regra geral foi definida no art. 173, nos seguintes termos:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.” (grifos acrescentados)

Nas situações em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar-se à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o recolhimento do tributo ou contribuição devidos, o prazo decadencial foi definido em cinco anos a contar da data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, transcrito em seguida:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (grifos acrescentados)

Assim sendo, na definição do termo inicial do prazo decadencial, quando se trata de lançamento por homologação, é necessário considerar se o pagamento foi realmente antecipado, independentemente de sua suficiência para extinguir totalmente o crédito tributário e da anuência da autoridade administrativa sobre os procedimentos envolvidos na sua apuração.

Nota-se que no CTN inexistente pretensão de alcance extensivo para a condição de a Fazenda Pública exercer o seu direito de constituir créditos tributários relativos a lançamentos por homologação, pois, do contrário, não se teria eleito unicamente o pagamento (modalidade restrita de extinção do crédito tributário de que se valeu o legislador) como referencial da hipótese tipificada no mencionado art. 150.

Conjugada tais ilações com o disposto no art. 150 do CTN, conclui-se que somente se sujeitam às normas aplicáveis ao lançamento por homologação os créditos tributários já satisfeitos por meio do pagamento, ainda que parcialmente efetuado.

No tocante ao IRPJ, conforme foi salientado no TVF, não houve nenhum valor declarado em DCTF ou pago pelo contribuinte.

Diante disso, aplica-se a regra geral prevista no art. 173, devendo ser considerado como termo inicial, para fins de contagem do prazo decadencial, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em relação ao exercício de 2000, ano-calendário de 1999, a contagem do prazo tem início em 1º de janeiro de 2001 e, como termo final, 31 de dezembro de 2005. Portanto, tendo o lançamento se consumado em 08/09/2004, não há que se falar em decadência do IRPJ.

Cumprir registrar que este entendimento se coaduna com a manifestação sobre assunto feita pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) na Solução de Consulta Interna n.º 16, de 5 de junho de 2003.

II. Mérito

II.1 — DAS INFRAÇÕES

Segundo consta do item 001 do lançamento, foram constatadas divergências entre os valores escriturados de "Provisão do IRPJ" nos Demonstrativos do Resultado do Exercício (transcritos nos livros Diário) e os valores declarados em DCTF ou pagos pelo contribuinte.

No caso, o impugnante não respondeu efetivamente à constatação fiscal, tendo apenas genericamente contestado o lançamento ao discorrer acerca da aplicação do art. 112 do CTN, juntada posterior de provas, sobre os juros de mora exigidos, entre outras questões a serem analisadas adiante, em tópicos específicos desse Voto.

[...]

II - .2 JUROS DE MORA

O impugnante se insurge ainda contra a exigência dos juros de mora com base na variação da taxa Selic, tecendo considerações sobre a ilegalidade e inconstitucionalidade da exação e citando jurisprudência do Judiciário.

Ressalte-se que o contencioso administrativo não é o foro próprio para examinar questões de tal natureza. Vale esclarecer que não cabe às autoridades administrativas se manifestarem sobre matéria do ponto de vista constitucional, excetuado os casos em que houver declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal de lei, de tratado ou de ato normativo, situação em que é permitido às autoridades fiscais a quo afastar a sua aplicação (Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, e Parecer da PGFN/CRE n.º 948, de 2 de junho de 1998).

Neste contexto, há que se salientar que os juros decorrem de mora e são calculados para cada mês de atraso de acordo com a legislação vigente, como preceituado no art. 144 do CTN.

De acordo com o enquadramento legal aposto no auto de infração, os juros de mora foram calculados em percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), conforme determinado no art. 61, § 3º da Lei n.º 9.430, de 1996.

Desta forma, a lei autorizou que os juros de mora incidentes sobre débitos tributários vencidos fossem calculados levando-se em conta a taxa Selic, em estrita observância às disposições contidas no § 1º do art. 161 CTN, in verbis:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.” (grifos acrescentados)

É bom lembrar ainda que a autoridade fiscal (lançadora e julgadora) não se pode furtar ao cumprimento das determinações da legislação tributária, pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e parágrafo único do art. 142 do CTN), razão pela qual não se pode afastar a exigência dos juros de mora ora formalizada.

Com referência à regra estabelecida no § 3º, do art. 192 da Constituição Federal, a que fez menção o impugnante, saliente-se que tal dispositivo, inserido no Capítulo IV intitulado "Do Sistema Financeiro Nacional", trata da limitação da incidência de taxas reais de juros aplicadas nas operações daquele sistema e não em relação aos juros de mora exigidos por atraso no cumprimento de obrigação tributária. A título de registro, cumpre anotar ainda que a referida norma foi revogada com o advento da Emenda Constitucional n.º 40, de 29 de maio de 2003.

Quanto à jurisprudência do Judiciário, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo e com estrita observância do conteúdo dos julgados (art. 100 do CTN). Deve-se ter em mente ainda as limitações impostas pelo citado Decreto n.º 2.346, de 1997, que consolida normas de procedimentos a serem observadas pela Administração Pública Federal em razão de decisões judiciais.

Portanto, sob a ótica legal, não há nenhum reparo a se fazer no lançamento, cujos procedimentos para a exigência dos juros de mora seguiram rigorosamente as normas aplicáveis à espécie.

II.3 - CONSIDERAÇÕES GERAIS. PEDIDO DE PERÍCIA

*No que concerne à alegação de cobrança confiscatória, cumpre considerar que o princípio insculpido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a elaboração legislativa, **que deve observar a***

capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

Sendo assim, a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais do imposto, em se tratando de penalidade e não de tributo, não possui caráter confiscatório, já que não visa arrecadar mais tributo ou contribuição, mas sim desestimular a prática da ilicitude fiscal. A garantia constitucional prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal, diz respeito apenas a tributos, que na definição do próprio texto constitucional, são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria (art. 145, incisos I, II e III da CF). As multas, portanto, não são tributos, como aliás já define o CTN (art. 3º), determinando inclusive que estes não se constituam em sanção de ato ilícito, distinguindo-os assim exatamente das multas, que visam punir uma conduta ilegal.

Ademais, no caso concreto, dado que a administração tributária apenas exerceu o poder/dever de tributar, conferido pela Constituição Federal e institucionalizado pela legislação infraconstitucional de regência da matéria, não há como negar efetividade à cobrança da multa isolada sob o argumento acerca de sua natureza confiscatória ou da violação a princípios constitucionais.

Portanto, o procedimento fiscal, no que respeita à exigência da multa isolada, está em consonância com a legislação de regência, motivo porque deve ser mantido o lançamento.

Com referência às citações feitas a acórdãos do Conselho de Contribuintes, cumpre observar que as decisões daquele colegiado não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo (Parecer Normativo CST n.º 390, publicado no DOU de 4 de agosto de 1971).

Acresce ainda que a simples leitura de acórdãos não permite uma vinculação imediata à situação em que se enquadra o autuado, dada as peculiaridades de cada caso, nem sempre evidenciadas pelas ementas transcritas.

Também não há nenhuma dúvida na aplicação da lei tributária, no tocante à definição de infrações ou à cominação de penalidades, de que trata o art. 112 do CTN, a que fez referência o impugnante.

Ao final de sua impugnação, o contribuinte postulou a realização de perícia para responder se os balancetes dos períodos de janeiro a novembro dos anos-calendário de 1999 a 2002 apresentaram prejuízos.

Neste sentido, cumpre registrar que cabe ao administrador tributário, por força do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, determinar a realização de diligências e perícias quando as entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

No caso vertente, o entendimento da fiscalização sobre o assunto foi consubstanciado no auto de infração, no TVF e nas provas documentais juntadas nos autos.

Conforme se viu, a autoridade fiscal fez o exame de todos os documentos apresentados pelo contribuinte em atendimento às intimações fiscais, cuidando

de motivar o lançamento de forma apropriada, o que possibilitou ao impugnante o exercício pleno de sua defesa.

Agora na impugnação, o contribuinte indicou seus pontos de discordância, trazendo aos autos a documentação que entendeu necessária para contradizer o lançamento constituído.

Por sua vez, a autoridade julgadora, no exercício de suas atribuições e contando com a livre convicção no exame das provas formadas de parte a parte, analisou todo o conjunto probatório, expondo, no caso, os motivos pelos quais não logrou êxito o contribuinte em refutar as evidências expostas no lançamento.

Ainda com relação à perícia, também no aspecto formal o contribuinte deixou de atentar para os requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação do art. 1.º da Lei n.º 8.748, de 1993, notadamente quanto ao nome, endereço e qualificação profissional do seu perito. É bom lembrar que, de acordo com o § 1.º da referida norma, considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos acima explicitados.

*Sendo assim, não havendo motivação bastante para a realização de perícia e em razão do não atendimento aos requisitos legais, **o pedido do impugnante deve ser indeferido**, na forma das disposições contidas nos arts. 18 e 28 do Decreto n.º 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748, de 1993.*

Nos pedidos finais, o impugnante protestou ainda pela posterior juntada de documentos. Quanto a eventual aditamento à impugnação ou apresentação de novos documentos, não há registro de que tais procedimentos tenham sido consumados, lembrando ainda que sua efetivação depende da observância às normas previstas nos §§ 4.º e 5.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, acrescidos pelo art. 67 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

No tocante à **Multa Isolada**, a seguir o voto condutor da DRJ, do qual, *data vênua*, adoto uma decisão contrária e, logo em seguida, faço minhas conclusões.

II. Mérito

II.1 — DAS INFRAÇÕES

Segundo consta do item 001 do lançamento, foram constatadas divergências entre os valores escriturados de "Provisão do IRPJ" nos Demonstrativos do Resultado do Exercício (transcritos nos livros Diário) e os valores declarados em DCTF ou pagos pelo contribuinte.

No caso, o impugnante não respondeu efetivamente à constatação fiscal, tendo apenas genericamente contestado o lançamento ao discorrer acerca da aplicação do art. 112 do CTN, juntada posterior de provas, sobre os juros de mora exigidos, entre outras questões a serem analisadas adiante, em tópicos específicos desse Voto.

No tocante à exigência das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ nos ano-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002 a matéria foi tratada no item 002 do auto de infração.

De acordo com o TVF, conforme demonstrado nas cópias anexadas do livro Diário (fls. 53/120), o contribuinte não escriturou, no período fiscalizado, qualquer balancete mensal de suspensão ou redução, ficando impossibilitado de reduzir ou suspender o pagamento do IRPJ no decorrer do ano-calendário.

Assim, ficou o contribuinte obrigado a pagamento do IRPJ mensalmente com base nas estimativas sobre a receita bruta e acréscimos, como detalhado nas planilhas de fls.31/38.

Acerca do assunto em pauta cumpre consignar, inicialmente, que a faculdade de suspender os recolhimentos do IRPJ devidos por estimativa está prevista no art. 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, in verbis:

“Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

§3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29.

§4 O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo.”

(grifos acrescentados)

A par deste permissivo legal, o Poder Executivo, por meio da Secretaria da Receita Federal, editou a Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997, a qual, visando disciplinar a matéria, trouxe, entre outras, as seguintes regras:

“SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO PAGAMENTO MENSAL

Art. 10. A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

II - reduzir o valor do imposto ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

§1º *A diferença verificada, correspondente ao imposto de renda pago a maior, no período abrangido pelo balanço de suspensão, não poderá ser utilizada para reduzir o montante do imposto devido em meses subsequentes do mesmo ano-calendário, calculado com base nas regras previstas nos arts. 3º a 6º.*

§ 2º *Caso a pessoa jurídica pretenda suspender ou reduzir o valor do imposto devido, em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário, deverá levantar novo balanço ou balancete.*

Art. 11. O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 3º a 6º.

Parágrafo único. Ocorrendo apuração de prejuízo fiscal, a pessoa jurídica estará dispensada do pagamento do imposto correspondente a esse mês.

Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

I - considera-se período em curso aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete:

II - considera-se imposto devido no período em curso, o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução;

[...]

§5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

a) levantado com observância das disposições comidas nas leis comerciais e fiscais;

b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º *As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em*

determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º *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 de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.*

(grifos acrescentados)

Conforme consignado no § 3º do art. 15, acima transcrito, independentemente da transcrição ou não dos balancetes mensais, esclareça-se que é entendimento da administração que a não escrituração do livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução.

Esse entendimento justifica-se pelas disposições dos arts. 1.180 a 1.184 do Código Civil, que, disciplinando a escrituração, assim estabelecem:

“Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

*Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, **devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.**“*

[...]

Portanto, quando o §3º do art. 15 da IN SRF n. 93/1997 estabeleceu que a não escrituração do livro Diário implicará na desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução, há que se entender como não existente o livro Diário ou, caso existente, quando sua escrituração não tenha obedecido aos requisitos legais acima destacados.

O autuado alegou que entregou tempestivamente a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) dos períodos fiscalizados, tendo apresentado os balancetes mensais com apuração de prejuízo nos meses de janeiro a novembro, e lucro apenas no mês de dezembro. Defendeu ainda que o fato de os balancetes terem sido apresentados apartados do Diário não justificaria o lançamento da multa isolada, quando a autoridade fiscal desconsidera a contabilidade do autuado.

A questão que desponta do lançamento ora impugnado não reside apenas no fato de os balancetes terem sido transcritos ou não no Diário, mas principalmente, no caso de não terem sido transcritos, se o impugnante atesta que o Diário estava escriturado até a data fixada para o pagamento do imposto do respectivo mês.

Esse entendimento inclusive se coaduna com a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 37, de 21/11/2007, que tratou da falta de transcrição dos balanços e balancetes de suspensão ou redução no livro Diário, com ênfase na

importância do atendimento às formalidades intrínsecas e extrínsecas da escrituração do Diário, que ora foi destacada nesse Voto.

Nesse particular, as provas colacionadas pela autoridade fiscal atestam que os livros Diário correspondentes aos registros dos ano-calendário de 1999, 2000 e 2001 não estavam devidamente escriturados até a data fixada para o pagamento do imposto do respectivo mês.

No caso do Diário n.º 35, pertinentes à escrituração do ano de 1999, o registro do livro na Junta Comercial somente se deu em agosto de 2001. Em relação ao ano de 2000, segundo o Diário n.º 36, a emissão do livro por processamento eletrônico somente foi feita em abril de 2001, enquanto o registro de comércio se deu em novembro do mesmo ano. Quanto ao Diário n.º 37, relativo à escrituração do ano de 2001, o livro foi emitido apenas em 30/04/2002 e o registro na Junta Comercial, em 04/02/2003 (doc. fls. 53/120).

Desta forma, fica evidenciado que os balancetes mensais, apresentados pelo contribuinte à fiscalização (fls. 121/184) e juntados à impugnação às fls. 519/627, pertinentes aos ano-calendário de 1999, 2000 e 2001, foram elaborados pelo contribuinte com base nos livros Diário registrados e escriturados muito tempo depois do prazo para o recolhimento mensal do imposto devido por estimativa.

Note-se ainda que o fato de o contribuinte manter escrituração por processamento eletrônico de dados não o dispensa do cumprimento das formalidades legais atinentes à escrituração e registro do livro Diário.

Confirmam estes fatos as próprias DIPJ, apresentadas tempestivamente segundo informação do impugnante, e anexadas por cópia às fls. 285/518. De acordo com esses documentos, nas fichas correspondentes ao cálculo do imposto de renda mensal por estimativa, foi indicada a forma de tributação "Com Base na Receita Bruta e Acréscimos", tendo os campos correspondentes ficado "zerados". Ou seja, quando foram apresentadas as DIPJ 2000, 2001, 2002 e 2003, relativas aos ano-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002, respectivamente, o contribuinte não dispunha dos resultados da apuração do lucro real levantados com base nos balancetes de forma a atestar a suspensão ou redução do imposto devido em cada mês.

Caso efetivamente o contribuinte tivesse à disposição os balancetes mensais como alega, bastaria efetuar o preenchimento das DIPJ "Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução", retratando o resultado do mês correspondente. O fato ora constatado, mais uma vez, depõem contra os argumentos da defesa.

Sendo assim, reputa-se correto o lançamento, que seguiu estritamente as normas legais aplicáveis à situação descrita, cumprindo destacar que, de acordo com o art. 142 do CTN, compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. O parágrafo único do citado artigo dispõe ainda que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Cumpra porém ressaltar que a matéria em questão sofreu alteração posterior, tendo o percentual da multa isolada sido reduzido, consoante redação dada ao art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007:

“Art. 14. O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do §2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. e da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 20 desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

[...]” (grifos acrescentados)

Conforme se depreende do texto transcrito, a multa isolada decorrente da falta de recolhimento da estimativa mensal passou a ser de 50% (art. 44, inciso II, “b” da Lei n.º 9.430, de 1996).

Nesse contexto, o percentual da multa isolada deve ser reduzido para 50%, em observância ao princípio da retroatividade benigna previsto na alínea “c” do inciso II do art.106 do CTN, segundo o qual a lei se aplica a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Feitas estas considerações, tomando por base os valores das estimativas mensais devidas do IRPJ indicadas na Planilha de Cálculo — IRPJ Estimativa sobre Receitas Brutas (fls.37/38), o cálculo da multa isolada deve ser efetuado conforme se segue (valores expressos em R\$):

MULTA PELO NÃO RECOLHIMENTO DO IRPJ DEVIDO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA									
Fato Gerador	Ano-calendário - 1999		Ano-calendário - 2000		Ano-calendário - 2001		Ano-calendário - 2002		
	IRPJ devido (Estimativa)	Multa Isolada 50%	IRPJ devido (Estimativa)	Multa Isolada 50%	IRPJ devido (Estimativa)	Multa Isolada 50%	IRPJ devido (Estimativa)	Multa Isolada 50%	
31-jan			17.195,52	8.597,76	34.941,08	17.470,54	22.482,64	11.241,32	
28/29-fev			15.052,17	7.526,08	30.325,42	15.162,71	54.419,28	27.209,64	
31-mar			15.516,50	7.758,25	45.862,89	22.931,44	57.369,66	28.684,83	
30-abr			14.280,46	7.140,23	57.218,02	28.609,01	38.101,21	19.050,60	
31-mai			14.487,00	7.243,50	37.990,56	18.995,28	28.684,63	14.342,31	
30-jun			21.434,78	10.717,39	43.722,03	21.861,01	28.702,15	14.351,07	
31-jul			9.056,41	4.528,20	44.327,39	22.163,69	39.867,87	19.933,93	
31-ago	15.479,99	7.739,99	11.259,43	5.629,71	64.762,43	32.381,21	36.456,06	18.228,03	
30-set	10.135,14	5.067,57	19.931,37	9.965,68	39.935,55	19.967,77	27.583,98	13.791,99	
31-out	13.642,78	6.821,39	9.414,89	4.707,44	43.675,35	21.837,67	20.796,50	10.398,25	
30-nov	13.496,53	6.748,26	12.325,88	6.162,94	188.594,30	94.297,15	10.308,79	5.154,39	
31-dez	18.817,28	9.408,64	11.939,40	5.969,70	39.112,96	19.556,48	7.914,13	3.957,06	
TOTAL		35.785,85		85.946,88		335.233,96		186.343,42	
TOTAL - ANOS-CALENDÁRIO DE 1999, 2000, 2001 E 2002								643.310,11	

III. Conclusão

Ante o exposto, **VOTO** no sentido de considerar **PROCEDENTE EM PARTE** o lançamento para:

- **REJEITAR** a preliminar de decadência;
- **INDEFERIR** o pedido de perícia;
- **MANTER** integralmente a exigência do **IRPJ** no valor de **R\$3.814,00**, conforme apuração feita no auto de infração de fls. 05/16, acrescida de multa de ofício de 75% e dos juros de mora pertinentes;
- **EXIGIR** a **Multa Isolada** no valor de **R\$643.310,11**, conforme apurado no demonstrativo constante do item 11.1 do Voto, com os acréscimos legais cabíveis.

Comentários adicionais deste Relator

Apenas acrescento, que para o lançamento de Multa Isolada, ora aplicada, a contagem do **prazo decadencial** se faz pelo inciso I do art.173 do CTN, assunto já pacificado neste Colegiado e, inclusive, objeto de súmula:

Súmula CARF nº 104 (Súmula vinculante para toda a administração tributária federal, em razão da ordem ministerial constante da Portaria MF nº 277/2018):

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art.173, inciso I do CTN.

DO MÉRITO DA MULTA ISOLADA LANÇADA

Quanto ao **mérito** do lançamento da **multa isolada**, a decisão de piso ratificou a **motivação** do órgão fiscalizador apontada no **TVF**, entretanto, estendeu-se em situações criadas em ato normativo não contemplado no TVF, dando sustento ao debatido lançamento desta multa.

De se mostrar:

Para este fim, reproduzo o que constou no **TVF** e que foi a razão da autoridade fiscal para o lançamento:

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL



Como demonstrado nas cópias anexadas do Livro Diário Geral (fls. 030 a 120), o contribuinte não escriturou, no período ora fiscalizado, qualquer **"Balancete mensal de Suspensão ou Redução"** nos respectivos Livros Diário Geral, ficando impossibilitado de reduzir ou suspender o pagamento do IRPJ no decorrer do ano-calendário. Logo, restava a ele tão-somente a obrigação de pagar o IRPJ mensalmente com base na estimativa sobre a receita bruta e acréscimos, como a seguir detalhado nas planilhas anexas (fls. 031 a 038).

Esta seria a motivação, segundo TVF (fls.21, Volume I), no disposto no §1º do art.35 da Lei nº 8.981, de 1995 (consolidada no atual RIR/2018, art.227):

Art. 227. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art.35, caput; e Lei nº 9.430, de 1996, art.2º).

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art.35, §1º):

a) deverão ser levantados com observância às leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário; e

[...]

A Recorrente, desde a fase impugnatória, já afirmava que detinha os balancetes mensais, mas que apenas estavam apartados do Livro Diário. Eis seu relato, extraído do relatório da decisão recorrida:

2.2.4. Balancete apartado do livro Diário. Elemento da contabilidade. Meio de prova.

A fiscalização não considerou os balancetes apresentados pelo impugnante apartados do livro Diário.

Ora, o balancete é elemento da contabilidade e documento indispensável ao administrador das empresas, além de servir de prova em favor do contribuinte, cabendo à administração tributária utilizá-lo para aferir se existe lucro ou prejuízo.

A contabilidade do impugnante existe e, em nenhum momento, foi questionada pelo autuante, que a desconsiderou. Era somente o fiscal verificar os balancetes apartados e certamente chegaria à conclusão da existência de prejuízo fiscal e mensal.

E vem a reiterar tais argumentos no recurso voluntário, item *Contabilidade como meio de prova*, que ora se reproduz, em parte:

Contabilidade como meio de prova

Some-se aos fatos acima narrados, que o fiscal não considerou os balancetes apresentados pela Recorrente, apartados do Livro Diário, O Balancete como elemento de contabilidade é documento indispensável ao administrador para orientar os seus negócios, deve ser entendido como meio de prova, e admitido a favor do contribuinte.

Partindo do crédito que se deposita no balancete apurado apartado do livro diário, é que a legislação fiscal aceita como elemento de prova nele constante, pois não é necessário que esteja junto do livro diário o que importa demonstrar que não houve dúvida quanto a credibilidade dos elementos constantes do livro diário e se foi apurado lucro ou prejuízo.

A decisão recorrida, ao enfrentar o alegado, ratificou a posição da autoridade autuante, com a menção ao §1º do art.35 da Lei n. 8.981/95 (supra transcrito), reproduzindo texto equivalente pela IN SRF de n. 93/97.

Seu relato:

De acordo com o TVF, conforme demonstrado nas cópias anexadas do livro Diário (fls. 53/120), o contribuinte não escriturou, no período fiscalizado, qualquer balancete mensal de suspensão ou redução, ficando impossibilitado de reduzir ou suspender o pagamento do IRPJ no decorrer do ano-calendário.

Assim, ficou o contribuinte obrigado a pagamento do IRPJ mensalmente com base nas estimativas sobre a receita bruta e acréscimos, como detalhado nas planilhas de fls.31/38.

Se esta foi a única razão apontada para o lançamento da multa isolada em questão, e a Recorrente sempre afirmou que detinha escrituração contábil que permitisse averiguar a suspensão de eventual pagamento a título de estimativa mensal de IRPJ (algo que não foi refutado pela fiscalização), entendo cabível ao caso a aplicação da **Súmula CARF de nº 93**:

A falta de transcrição dos balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art.44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.

A decisão de piso, entretanto, em suas considerações acerca da exigência desta exação, foi além, reivindicando situações que sequer foram objeto de apuração por parte da fiscalização.

Eis a *outra* motivação, reproduzida em parte, considerada pela decisão recorrida (destaques do original):

Instrução Normativa SRF de nº 93/97

SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO PAGAMENTO MENSAL

Art. 10. A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

[...]

Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

§5º. O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

a) levantado com observância das disposições comidas nas leis comerciais e fiscais;

b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

[...]

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 3º 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 de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

Então, tendo em vista o que constava neste ato normativo, a decisão recorrida assim se posicionou (destaques do original):

Conforme consignado no § 3º do art. 15, acima transcrito, independentemente da transcrição ou não dos balancetes mensais, esclareça-se que é entendimento da administração que a não escrituração do livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução.

[...]

Portanto, quando o § 32 do art. 15 da IN SRF n2 93/1997 estabeleceu que a não escrituração do livro Diário implicará na desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução, há que se entender como não existente o livro Diário ou, caso existente, quando sua escrituração não tenha obedecido aos requisitos legais acima destacados.

[...]

Nesse particular, as provas colacionadas pela autoridade fiscal atestam que os livros Diário correspondentes aos registros dos ano-calendário de 1999, 2000 e 2001 não estavam devidamente escriturados até a data fixada para o pagamento do imposto do respectivo mês.

No caso do Diário n.º 35, pertinentes à escrituração do ano de 1999, o registro do livro na Junta Comercial somente se deu em agosto de 2001. Em relação ao ano de 2000, segundo o Diário n.º 36, a emissão do livro por processamento eletrônico somente foi feita em abril de 2001, enquanto o registro de comércio se deu em novembro do mesmo ano. Quanto ao Diário n.º 37, relativo à escrituração do ano de 2001, o livro foi emitido apenas em 30/04/2002 e o registro na Junta Comercial, em 04/02/2003 (doc. fls. 53/120).

Desta forma, fica evidenciado que os balancetes mensais, apresentados pelo contribuinte à fiscalização (fls. 121/184) e juntados à impugnação às fls. 519/627, pertinentes aos ano-calendário de 1999, 2000 e 2001, foram elaborados pelo contribuinte com base nos livros Diário registrados e escriturados muito tempo depois do prazo para o recolhimento mensal do imposto devido por estimativa.

Note-se ainda que o fato de o contribuinte manter escrituração por processamento eletrônico de dados não o dispensa do cumprimento das formalidades legais atinentes à escrituração e registro do livro Diário.

[...]

Este ato normativo sequer constou no **TVF**, o qual limitou-se a apontar, como causa da exação em debate, a simples falta de transcrição dos balancetes mensais de redução/suspensão no Livro Diário (§1º do art.35 da Lei nº 8.981/95), não se imiscuindo em momentos temporais de registro neste Livro com repercussão na obrigatoriedade dos pagamentos mensais de estimativas.

A autoridade fiscal não negou a existência de eventuais balancetes mensais e/ou ausência de escrituração contábil, apenas constatou que “...o contribuinte não escriturou, no período ora fiscalizado, qualquer ‘Balancete mensal de suspensão ou Redução’ nos respectivos Livros Diário Geral, ficando impossibilitado de reduzir ou suspender o pagamento do IRPJ no decorrer do ano calendário.”

Pelos motivos ora expostos, entendo serem **indevidos** os lançamentos de Multa Isolada nos anos calendário objeto do auto de infração.

Demais matérias: aplicação de Juros Taxa SELIC

Assunto já pacificado no âmbito deste Colegiado:

SÚMULA CARF nº4.

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

Conclusão

É o voto, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para cancelar as exigências lançadas a título de Multa Exigida Isoladamente.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano