



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

Processo nº 18471.001115/2007-15
Recurso nº 174.176 De Ofício
Acórdão nº 1103-00.279 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de agosto de 2010
Matéria IRPJ - Ex(s): 2007
Recorrente 1a TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Interessado FRATELLI VITA BEBIDAS S.A.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005

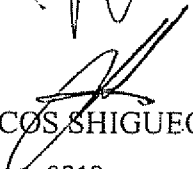
Ementa: NULIDADE DO LANÇAMENTO – PRECARIEDADE E INCERTEZA DO CRÉDITO - Ainda em sede de verificações preliminares, não houve a apreciação, pela autoridade fiscal, das contas do Razão de “Antecipação de IRPJ” e de “IRRF sobre rendimentos de mútuo”, trazidas pela interessada em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal, com o esclarecimento de que os valores de estimativa de IRPJ de maio a outubro de 2005 – que, a final, foram a base da autuação – tiveram seu adimplemento por dedução das retenções de IRF. Diante dessa documentação e dos esclarecimentos apresentados pela interessada, caberia ao autuante aprofundar suas investigações, para, se fosse o caso, infirmar fundamentadamente os dados por aquela carreados.

Carência, precariedade e incerteza do lançamento que emergem dos autos de molde incontestável, a vitimá-lo por vício substancial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso *ex officio*, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Presidente


MARCOS SHIGUEO TAKATA - Relator

EDITADO EM: 01 SET 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Gervasio Nicolau Recketenvald, Marcos Shigueo Takata, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero (Vice presidente).



Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente feito sobre crédito tributário constituído por meio do auto de infração de fls. 47 a 50, referente a multa de ofício isolada decorrente da falta de pagamento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada. A fundamentação legal pode ser observada na fl. 48.

No Termo de Constatação Fiscal de fl. 46, a fiscalização informa que:

sob o comando do MPF nº 07.1.90.00-2006-00378-2, iniciou ação fiscal, conforme termo lavrado em 17/03/2006 (fl. 3), em face da pessoa jurídica Indústria de Bebidas Antártica Sudeste S.A. CNPJ 55.962.385/0001-60;

apesar de ter o seu CNPJ ativo no cadastro da RFB, a referida pessoa havia sido incorporada pela interessada, Fratelli Vila Bebidas S.A., conforme ata de AGE realizada no dia 30/11/2005, com arquivamento na JUCESP em 5/10/2006 (cópia às fls. 51 a 54);

no curso da ação fiscal, desenvolvendo o procedimento de verificações obrigatórias, constatou que a pessoa jurídica apurou IRPJ por estimativa, com base em balanços de suspensão nos meses de maio a outubro de 2005, sem ter declarado os valores em DCTF, nem os pago, conforme demonstrativos juntados nas fls. 23 a 44;

em resposta ao Termo de Verificação e Intimação Fiscal de fl. 13 e 14, a interessada quis justificar os valores não recolhidos alegando compensações com impostos retidos ao longo do ano de 2005 (fl. 15), elementos subjetivos não acatados pela fiscalização;

a demonstração da multa isolada cabível se encontra na fl. 50.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do auto de infração em 22/08/07, interessada apresentou, em 20/09/2007, a impugnação de fls. 62 a 81, na qual alega, em síntese:

preliminarmente, que o auto de infração padece de nulidade insanável, por ter sido lavrado por autoridade com jurisdição em DRF incompetente;

o auto de infração é materialmente nulo por ofensa ao art. 142 do CTN, vez que não foram consideradas as compensações efetuadas pela impugnante sem nenhuma verificação;

a fiscalização não poderia simplesmente desconsiderar as compensações efetuadas, apenas por não tê-las declarado; quando muito poderia ter sido imposta à impugnante uma penalidade por descumprimento de obrigação acessória, pelo lapso cometido;

a fiscalização incorreu em grave contradição: por um lado deixou de verificar se as compensações foram ou não efetuadas, tendo simplesmente ignorado-as; por outro, reconheceu que as compensações foram suficientes para o pagamento do tributo devido, uma

vez que declarou não haver valor a ser pago a título de tributo ao final do ano, já que o auto de infração cominou apenas multa isolada à impugnante;

a multa isolada é inexigível em razão de não haver valor a pagar de IRPJ ao final do ano-base de 2005; a impugnante não apurou saldo de IRPJ a pagar, ao contrário, segundo se depreende da ficha 12 A da DIPJ, apurou no período saldo negativo de IRPJ;

tendo sido reconhecido pelo próprio auto de infração que não houve tributo a ser pago ao final do ano-calendário de 2005, não há base de cálculo para a aplicação de multa isolada durante esse período; nesse sentido, cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

a partir do encerramento do ano-base, não há que se falar na imposição de multa isolada sobre os supostos valores do IRPJ por estimativa não pagos, mas apenas multa de ofício sobre o valor apurado como efetivamente devido;

a multa isolada é inexigível em razão da incorporação ocorrida;

o art. 132 do CTN determina que a pessoa jurídica incorporada responde pelos "tributos devidos" pela incorporada, até a data do ato da sucessão, excluindo, assim, a responsabilidade da incorporadora por penalidades porventura impostas à incorporada até o momento da incorporação - e penalidades não se subsumem ao conceito de tributo;

é frágil a alegação de que o art. 132 do CTN deve ser interpretado sistematicamente com o art. 129 do mesmo *Codex*, pois os dispositivos dispõem sobre situações diversas e, por isso, não podem ser interpretados sistematicamente, devendo ser entendidos na sua literalidade.

DA DILIGÊNCIA

Em 10/12/2007, a 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro baixou os autos em diligência para a fiscalização: (i) esclarecer os motivos pelos quais os "elementos subjetivos" não foram acatados; (ii) confirmar a retenção demonstrada na fl. 109; (iii) verificar se os rendimentos demonstrados na fl. 109 foram oferecidos à tributação; (iv) fazer qualquer outra observação que entendesse oportuna (fls. 127 e 128).

A fiscalização (fl. 133) se pronunciou apenas em relação ao quesito nº1 e esclareceu que: "...os elementos subjetivos a que me referi dizem respeito às simples alegações da empresa que os valores devidos e não recolhidos haviam sido objeto de compensações com créditos tributários. O procedimento de verificações preliminares se pauta em aferição dos valores das exações registradas na contabilidade e os declarados em DCTF. Nas divergências por omissão na DCTF cabe o lançamento dos impostos/contribuições não declarados. Foi assim que esta fiscalização procedeu e não acatou os dito "elementos subjetivos" por não constituírem meio de prova".

Em relação aos demais quesitos, entendeu cabível que "as verificações sejam desenvolvidas pela Unidade jurisdicionante do contribuinte, DRF de Campinas-SP, de vez que requer exames de documentos o que ao serem procedidos por esta Unidade terá um grau de dificuldade considerável, como já foi verificado no curso da fiscalização. Considere-se, também, que a contabilidade e os técnicos da empresa e o centrados em Jaguariãna-SP, sede da Fratelli Vita Bebidas S/A".

DA DECISÃO DA DRJ E

DO RECURSO DE OFÍCIO



Em 11/09/08, a 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, julgou improcedente o lançamento, sob os seguintes argumentos:

É válido o auto de infração lavrado por servidor competente, ainda que lotado em órgão distinto do de jurisdição do domicílio fiscal do contribuinte. Quando a ação fiscal foi iniciada, a RFB não havia ainda sido noticiada sobre a incorporação da IBA Sudeste pela interessada. Outrossim, a ação fiscal foi precipitada pela Defic Rio de Janeiro. No caso, verificada a incorporação no transcorrer da ação fiscal, aplicável o art. 90 do Decreto 70.235/71, com a redação do art. 10 da Lei 8.748, de 9/12/1993. Trata-se, pois, de auto de infração lavrado por servidor competente e, dessa forma, a preliminar suscitada deve ser afastada;

Por expressa disposição legal, a falta injustificada de pagamento de parcela da estimativa ensejaria, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal, a cominação de multa isolada sobre a diferença não recolhida, conforme o art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/1996 (art. 44, II, “b”, com as mudanças efetuadas pela MP 301/2007, convertida na Lei 11.488/07);

Seria cabível a exigência de multa de ofício da sucessora por infração cometida pela sucedida, ainda que apurada após o evento;

Os elementos trazidos pela interessada durante a ação fiscal devem ser investigados pela fiscalização. A falta de certeza sobre a ocorrência do fato gerador enseja a improcedência do lançamento.

Em função do Acórdão nº 12-20.953, exarado pela 1ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro, no qual se julgou o lançamento improcedente, e do valor exonerado, houve recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA,

Trata-se de remessa de ofício, ou, na dicção da legislação processual administrativa fiscal federal, de recurso de ofício interposto pelo Presidente da Turma de Julgamento da DRJ/Rio de Janeiro.

Vejo que a ciência do acórdão *a quo* se dera em 28/10/08 (fl. 143, anexo), quando já vigorava a Portaria MF 3/08, embora o acórdão de origem faça remissão à Portaria MF 333/97, para o recurso de ofício. Conforme essa portaria e a Portaria MF 375/01 que a sucedeu, a exoneração de tributos e seus consectários de valor total superior a R\$ 500.000,00 implicava o recurso de ofício. Nos termos da Portaria MF 3/08 o referido limite a implicar recurso de ofício passou para exoneração em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

De todo modo, a exoneração no julgamento de origem supera o limite ora em vigor.

Como se viu do relatório, o julgamento havia sido baixado em diligência pelo órgão julgador *a quo*.

Sucede que, na resposta da interessada ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 13 e 14), é dito que o adimplemento dos valores de estimativa de IRPJ dos meses de maio a outubro de 2005 se deu por “compensação” com os valores de retenções de IRF decorrentes de operações de mútuo, com a juntada das contas do Razão de “Antecipação de IRPJ” e de “IRRF sobre rendimentos de mútuo”. E a interessada alegara, na peça impugnatória, não terem sido verificadas tais “compensações” pela fiscalização, em face da resposta apresentada.

Diante disso, o órgão julgador de origem houve por bem determinar a diligência para que a fiscalização: esclarecesse os motivos de os “elementos subjetivos”, assim aduzidos pelo autuante no Termo de Constatação Fiscal, não foram acatados; confirmasse a retenção de IRF demonstrada na fl. 109; verificasse se os rendimentos descritos na fl. 109 foram oferecidos à tributação; fizesse observação que reputasse oportuna.

No cumprimento da diligência o autuante pronunciou-se que os “elementos subjetivos” assim por ele referidos informam, *in verbis* (fl. 133):

“...simples alegações da empresa de que os valores devidos e não recolhidos haviam sido objeto de compensações com créditos tributários. O procedimento de verificações preliminares se pauta em aferição dos valores das exações registrados na contabilidade e os declarados em DCTF. Nas divergências por omissão na DCTF cabe o lançamento dos impostos/contribuições não declarados. Foi assim que esta fiscalização procedeu e não acatou os dito (sic) “elementos subjetivos” por não constituírem meio de prova”

Ainda, quanto aos demais quesitos, que as verificações devam ser feitas pela unidade jurisdicionante do contribuinte, DRF/Campinas, porquanto requerem exames de documentos que, ao serem procedidos pela unidade jurisdicionante do autuante, demandarão significativo grau de dificuldade, como já constatado no curso da fiscalização (fl. 133).



Ademais, a contabilidade e os técnicos da interessada estão em Jaguariúna, SP, sede da interessada (fl. 133).

Como exemplarmente acentuado pelo relator do órgão julgador *a quo*, a prevenção de jurisdição e a prorrogação de competência, previstas no art. 9º, §§ 2º e 3º, do PAF¹, não se prestam como justificativa e não podem obstaculizar o procedimento fiscal para a apuração da certeza do crédito tributário antes de levar a cabo o lançamento.

A autoridade fiscal deduz que os procedimento de verificações preliminares se pautam em aferição dos valores das exações registrados na contabilidade e os declarados em DCTF. Veja-se que a assertiva do autuante remete ainda a “verificações preliminares”.

Ora, ainda em sede de “verificações preliminares” como diz o autuante, não houve a apreciação das contas do Razão de “Antecipação de IRPJ” e de “IRRF sobre rendimentos de mútuo”, trazidos pela interessada durante a ação fiscal. Documentos carreados pela interessada, justamente em resposta a Termo de Intimação Fiscal, com o esclarecimento de que os valores de estimativa de IRPJ de maio a outubro de 2005 não foram recolhidos por terem sido “compensados” com tais retenções de IRF. Ainda, na resposta à intimação, a interessada observara que por equívoco não procedera ao correto preenchimento da DIPJ, vale dizer, não informara em sua DIPJ esse IRRF, solicitando, inclusive, sua retificação para inclusão daquele.

E, diante disso, o autuante, sem apreciar tais documentos e informações fornecidos pela interessada no procedimento fiscal, ultrapassou as denominadas “verificações preliminares”, para ultimar o ato de lançamento, reputando a documentação e a informação colacionada pela interessada como “elementos subjetivos” por essa alegados.

Por evidente que os mencionados documentos e esclarecimentos não são meras alegações, cunhados pela autoridade fiscal de “elementos subjetivos” articulados pela interessada.

Não tenho dúvidas de que caberia à autoridade fiscal aprofundar suas investigações, diante da documentação e esclarecimentos prestados pela interessada, para, se fosse o caso, infirmar fundamentadamente os dados trazidos pela interessada.

A carência ou insuficiência, a precariedade e a incerteza do lançamento emergem dos autos de molde inescusável.

De outra parte, não é demasiado lembrar que ao órgão julgador é defeso substituir a atividade privativa da autoridade lançadora, sob pena de inovação do lançamento. Tal inovação não só viola o princípio da iniciativa das partes (não tendo ocasião, sob o aspecto

¹ Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º. Quando, na apuração dos fatos, for verificada a prática de infrações a dispositivos legais relativos a um imposto, que impliquem a exigência de outros impostos da mesma natureza ou de contribuições, e a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova, as exigências relativas ao mesmo sujeito passivo serão objeto de um só processo, contendo todas as notificações de lançamentos e autos de infração.

§ 2º. Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 3º. A formalização da exigência, nos termos do parágrafo anterior, previne a jurisdição e prorroga a competência da autoridade que dela primeiro conhecer.

em causa, o princípio da iniciativa oficial), como, e sobretudo, o princípio do amplo direito de reação e do contraditório: consequente é o cerceamento de defesa e a supressão de instância.

O procedimento fiscal que culmina no ato de lançamento é governado pelo princípio inquisitório ou da oficialidade.

Mas justamente por se formar a pretensão fazendária unilateralmente, esta deve ser instruída pela autoridade fiscal, com o aprofundamento investigatório, a coleta de elementos comprobatórios a indicar a certeza, aqui envolvendo a expressão tanto o *an* e como o *quantum debeatur*, na conformidade do art. 142 do CTN. É o que a doutrina italiana chama por instrução primária, que orienta a relação jurídico-formal do lançamento – em contraposição à instrução secundária, que se desenvolve na relação jurídico-formal processual (isto é, na fase processual), e que é governada pelo princípio do contraditório na distribuição dos ônus das provas².

Não por menos, de há muito tempo, Ottmar Buhler já dizia que a administração não pode materializar sua pretensão tributária sem uma “prova primária” sobre o débito fiscal³.

Quer dizer, salvo nos casos de presunção legal (relativa), em que se estabelece a inversão do ônus da prova, à autoridade fiscal compete a demonstração da certeza do crédito tributário, *v.g.*, com a exigência de esclarecimentos, documentos do sujeito passivo - ao qual concorre também o dever de colaboração - para, de seu exame, desqualificar tais elementos e formar, assim, a instrução primária, fase inquisitória, que desemboca no ato de lançamento.

Não há como censurar a lição do ilustre mestre italiano Gian Antonio Micheli de que “a presunção de legitimidade do ato administrativo confere à Administração uma *revelatio ab onere agendi*, e não uma *relavatio ab onere probandi*, isto é,” a presunção de legitimidade do ato administrativo “permite à Administração se aparelhar e exercitar, diretamente, sua pretensão,” “mas este atributo não a exime de provar o fundamento e a legitimidade de sua pretensão”⁴.

Nada disso se deu no caso vertente.

Curioso, também, o autuante ter lançado a multa isolada de 50% por falta de pagamento de estimativas de IRPJ de maio a outubro de 2005, mas não haver lançado, seguindo-se o seu entendimento, o IRPJ efetivo – tampouco a multa proporcional.

Sucedendo que o total da autuação foi de R\$ 29.451,615,03 (multa isolada de 50% sobre as estimativas de IRPJ não pagas; fls. 47 a 49). Assim, conforme autoridade fiscal, teria havido falta de pagamento de IRPJ por estimativa de maio a outubro de 2005 no valor de R\$ 58.203.230,06 (R\$ 29.451,615,03 x 2).

² Sobre a chamada instrução primária que se desenvolve para a formação da relação jurídico-formal do lançamento e sobre a instrução secundária que orienta a relação jurídico-formal processual, cf. Paulo Celso Bergstrom Bonilha, “Contraditório e Provas no Processo Administrativo (Ônus, Direito a Perícia, Prova Ilícita)”, in “Processo Administrativo Fiscal”, São Paulo: Dialética, 1997, pp. 131 e 132.

³ A que fez remissão Mario Pugliese, embora este tenha invocado a lição do autor germânico em outro contexto. Cf. Paulo Celso Bergstrom Bonilha, “Da Prova no Processo Administrativo Tributário”, 1992, São Paulo: Ltr, p. 91.

⁴ “Apud” Paulo Bonilha, com sua citação, “Da Prova...”, p. 93.

Na ficha 12-A da DIPJ/05 relativa ao ano-calendário de 2005 (por evento de incorporação), é informado um saldo negativo de IRPJ de R\$ 52.745.044,75 - fl. 118. Logo, a se secundar o raciocínio da autoridade fiscal, haveria um IRPJ a pagar de R\$ 5.458.158,31 (R\$ 52.745.044,75 - R\$ 58.203.230,06), ao invés do referido montante de saldo negativo. Mas não houve o lançamento de IRPJ, muito menos, evidentemente, da multa proporcional.

Houvesse a certeza quanto à falta de adimplemento das estimativas de IRPJ de maio a outubro de 2005, para a cobrança da multa isolada, por que não teria o autuante lançado o IRPJ efetivo?

E, em consulta ao Comprot, vejo que não há indicação de processo relativo a IRPJ ativo contra a interessada.

Certo também que não vou enfrentar aqui a questão da aplicabilidade ou não, ou ainda, do limite ou não, para a cominação de multa isolada por falta de adimplemento de IRPJ por estimativa. Tampouco, a questão da multa aplicada à incorporadora por infração cometida pela incorporada. Isso tudo porque não se cuida de matéria devolvida a este juízo *ad quem* – a menos que reformasse o juízo *a quo*.

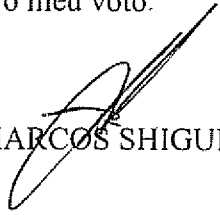
Enfim, não merece reproche o decisório *a quo*.

Observo apenas que, embora empregado o termo “compensação” pela interessada, seja na resposta à intimação no curso do procedimento fiscal, seja na peça impugnatória, a bem ver, cuida-se de dedução de IRRF.

Também, embora no acórdão de origem se fale em prejuízo fiscal de R\$ 52.745.044,75, a bem ver, esse valor foi o saldo negativo de IRPJ. Consoante a ficha 12-A da DIPJ/05 já mencionada, é informado o IRPJ devido de R\$ 6.372.044,87 (fl. 118). Do contexto em que é dito “prejuízo fiscal” no acórdão *a quo*, noto que se quis efetivamente dizer “saldo negativo”.

Sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso de ofício.

É o meu voto.


MARCOS SHIGUEO TAKATA