



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

Processo nº 10380.720467/2008-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.900 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de junho de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PROCEDIMENTO DE REVISÃO DE DECLARAÇÃO. DESNECESSIDADE. Nos casos de Revisão de Declaração, é prescindível o Mandado de Procedimento Fiscal, de modo que a sua não expedição não acarreta a nulidade da fiscalização correlata e dos lançamentos que a sucedem.

IRPJ. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS E UTILIZADAS PELO SUJEITO PASSIVO PARA ABATIMENTO, NO AJUSTE, DO IMPOSTO A PAGAR. LANÇAMENTO PROCEDENTE. Na hipótese dos autos, o contribuinte deixou de recolher estimativas sob o fundamento de que teriam elas sido liquidadas com créditos havidos por recolhimentos a maior de estimativas de exercícios pretéritos, créditos esses que jamais foram objeto de Pedido de Compensação ou DCOMP. Lançamento de IRPJ - indevidamente minorado pelo contribuinte pelas estimativas alegadamente compensadas - procedente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário. CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE. É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano-calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

MULTA PELA NÃO APRESENTAÇÃO NO PRAZO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. CABIMENTO. A apresentação de livros contábeis, ou de relatórios e arquivos produzidos por sistemas de processamento eletrônico de dados, mas de conteúdo distinto daquele exigido pelo Fisco, não afasta a aplicação da penalidade prevista no art. 12, inciso III da Lei nº 8.218, de 1991. A alegação de impossibilidade de validação dos arquivos para apresentação à autoridade fiscal não enseja a redução da penalidade ao valor previsto no inciso I do mesmo dispositivo. A fiscalizada deve apresentar os

arquivos magnéticos em outro formato para alcançar esta redução prevista na lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de nulidade do lançamento; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, relativamente à falta de recolhimento do IRPJ no ajuste anual; 3) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva, relativamente à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas; e 4) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelo Conselheiro José Ricardo da Silva, relativamente à multa por falta de entrega dos arquivos magnéticos, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que também fez declaração de voto.

(assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR - Relator

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, José Ricardo da Silva, Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

O Auto de Infração em análise constituiu créditos tributários de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica relativo ao ano-calendário 2004, exercício 2005, sendo que o lançamento ainda contempla (i) multa proporcional, (ii) multa isolada pelo não recolhimento de estimativas nos meses de outubro e dezembro de 2004 e (iii) multa pela não entrega de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/09/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

30/09/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 10/10/2013 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 16/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

arquivos magnéticos (art. 12, III da Lei n. 8.218/91), além de encargos moratórios. A ciência do lançamento deu-se em 17 de novembro de 2008.

Na Descrição dos Fatos constante da autuação em tela, se lê o seguinte, *verbis*:

No procedimento de revisão interna da DIPJ/2005 supra-referida, verificamos que o contribuinte não efetuou corretamente a apuração do imposto de renda a pagar (Ficha 12 – Cálculo do Imposto de renda sobre o Lucro Real). Com efeito, o contribuinte deixou de informar, na ficha acima referida, o valor de R\$ 127.687,19, na linha 13 (Imp. de Renda Ret. Na Fonte) e o valor de R\$ 90.221,06, na linha 14 (Imp. De Renda Ret. Na Fonte por Órgão Público Federal), tais valores foram informados na linha 07 (IRRF) e na linha 09 (IRRF por Órgão Públ. Federal), da Ficha 11 (Cálculo do Imposto de renda Mensal por Estimativa), referente ao mês de dezembro.

Por outro lado, o contribuinte informou na linha 17 (Imp. De Renda Mensal Pago por Estimativa), da Ficha 12A (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Líquido), o valor de R\$ 642.056,49; no entanto, na Ficha 11/linha 13 (IRPJ a Pagar), foram informados os valores de R\$ 80.486,15 e 343.662,09, nos meses de outubro e dezembro, respectivamente. Ocorre que, como detalhado no Termo de Constatação (anexo e parte integrante do presente auto de infração), o contribuinte não efetuou os recolhimentos correspondentes a estes valores apurados. (fl. 5)

Portanto, a fiscalização constatou que, por ocasião do ajuste do IRPJ do ano-calendário de 2004, o contribuinte abateu do imposto a pagar valores atinentes a estimativas dos meses de outubro e dezembro do mesmo ano, estimativas essas que não foram recolhidas.

Em setembro de 2007, ainda durante a fiscalização empreendida pela autoridade autuante, o contribuinte foi intimado para esclarecer a razão de não ter efetuado os recolhimentos das estimativas de outubro e dezembro de 2004. Em resposta à intimação (fls. 61-64), o contribuinte teceu as seguintes considerações, *litteris*:

Os valores devidos a título de imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, relativos aos recolhimentos mensais por estimativa, dos meses de outubro e dezembro de 2004, foram liquidados através da compensação de créditos decorrentes de pagamentos a mais que o devido no ano-calendário de 2001.

Estamos anexando comprovantes de arrecadação dos meses de janeiro, fevereiro, março e maio de 2001, tanto do imposto de renda como da contribuição social sobre o lucro pagas indevidamente, bem como planilhas utilizadas para o controle dos referidos créditos. (fl. 63)

Contudo, em análise das DIPJs dos anos-calendários 2000 e 2001, a fiscalização constatou que, acerca da única estimativa relacionada ao ano-calendário 2000, foi ela integralmente utilizada na apuração do saldo de IRPJ a pagar daquele ano.

Quanto ao ano-calendário 2001, de fato os valores recolhidos a título de estimativas não foram integralmente informados na DIPJ/2002 e não há qualquer informação

acerca de saldo negativo de imposto. Entretanto, o contribuinte jamais apresentou qualquer pleito administrativo com vistas à compensação desses valores, que foram recolhidos mais de 7 (sete) anos antes da ciência do auto de infração.

Assim, foi constituído o crédito tributário de IRPJ, acompanhado de multa proporcional (75%), sendo que o não recolhimento das estimativas dos meses de outubro e dezembro de 2004 também acarretou o lançamento de multa isolada (50%).

Em fins de 2007, o contribuinte também foi intimado a apresentar arquivos magnéticos contendo sua escrituração contábil do ano-calendário 2004, nos moldes das Instruções Normativas n. 68/1995 e 86/2001, arquivos esses que deveriam ser validados pelo Sistema Sinco-Arquivos Contábeis. A fiscalização também solicitou que fossem apresentados os Livros Razão e Diário, o Plano de Contas e o LALUR do mesmo ano-calendário, além de balanços, balancetes e demonstrações contábeis do mesmo período.

Em relação aos arquivos magnéticos, o contribuinte requereu várias dilações de prazo, eis que alegava que estava tendo problemas relacionados à sua validação. As prorrogações de prazo foram concedidas.

Contudo, o contribuinte jamais ofereceu ditos arquivos ao Sr. Auditor Fiscal, razão pela qual o lançamento – lavrado após um ano da primeira intimação para apresentação dos arquivos magnéticos – também contemplou a multa inserta no inciso III do art. 12 da Lei n. 8.218/91.

É mister salientar que, a despeito de não ter entregado os arquivos magnéticos, o contribuinte apresentou à fiscalização seus Livros Diário e Razão do ano-calendário de 2004, além de balanços, balancetes e demonstrações contábeis do mesmo período de apuração (fls. 70-71; 88).

Tendo tido ciência da autuação em 17 de novembro de 2008, o contribuinte apresentou tempestiva impugnação no dia 17 de dezembro subsequente (fls. 143-154). Neste arrazoad, alega o contribuinte basicamente o seguinte:

- Nulidade do auto de infração, vez que a fiscalização de que ele resultou não foi precedida de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF;

- Improriedade na aplicação da multa pela não apresentação de arquivos magnéticos, tendo em vista que são notórios os problemas relacionados à validação de arquivos no sistema SINCO e que o contribuinte ofereceu à fiscalização todos os seus registros contábeis em meios diversos;

- Necessidade de cancelamento da exigência do IRPJ e da multa isolada, tendo em vista que as estimativas dos meses de outubro e novembro de 2004 teriam sido liquidadas com pagamentos efetuados a maior a título de estimativas de meses dos anos-calendários 2000 e 2001, cujos recolhimentos foram trazidos à balha, sendo que pleiteia sejam as *compensações* por ele efetuadas reconhecidas neste feito administrativo.

A DRJ de Fortaleza negou provimento à impugnação, fazendo-o em acórdão que restou assim ementado, *litteris*:

ASSUNTO. NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

MPF. REVISÃO DE DECLARAÇÃO. DISPENSA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/09/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em

30/09/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 10/10/2013 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 09/10/2013 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 16/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Mandado de Procedimento Fiscal não é exigível no procedimento de fiscalização da modalidade Revisão de Declaração.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO EM MEIO ELETRÔNICO.

Procedente a multa por não apresentação dos arquivos eletrônicos de escrituração do contribuinte, quando regularmente intimado e com prazo suficiente, deixa de fazê-lo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

INCONSTITUCIONALIDADE. EFEITO DE CONFISCO. PROCESSO ADMINISTRATIVO.

No âmbito do processo administrativo fiscal é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nos casos expressamente excepcionados na lei.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

GLOSA DE ESTIMATIVA NÃO PAGA. COMPENSAÇÃO NÃO COMPROVADA.

Para fins de apuração da IRPJ no ajuste anual, somente são passíveis de dedução as estimativas efetivamente liquidadas.

A liquidação de estimativas de IRPJ por compensação com créditos decorrentes de pagamentos indevidos de períodos anteriores só se admite através de Per/DCOMP, de acordo com as normas legais e administrativas aplicáveis a essa modalidade de extinção condicional de crédito tributário.

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA.

Procedente o lançamento da multa isolada de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, quando comprovado que o sujeito passivo não liquidou as estimativa

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão em 16 de novembro de 2012, uma sexta-feira, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário ora sob apreciação, no qual, em síntese por ele mesmo elaborada, foram abordados os seguintes pontos, *litteris*:

Conforme será demonstrado, as decisões das autoridades administrativas apresentam vícios relacionados aos seguintes temas:

a) Obrigatoriedade de MPF para a realização de fiscalização – trata-se de garantia do direito do contribuinte, sendo norma cogente e não de mera organização interna do Fisco. O MPF é instrumento de controle da atividade da fiscalização. Fiscalização de escopo amplo transborda a ‘revisão interna de declarações’ (malha fiscal), tornando imprescindível o MPF.

b) Multa regimental – Falta de fundamentação legal e de razoabilidade. Inviável sua aplicação quando não se demonstra nenhum prejuízo aos

trabalhos da fiscalização. Quando menos, no presente caso, equívoco na caracterização da multa: hipótese de desatendimento à forma de apresentação e não de negativa de apresentação dos dados.

c) **Compensação** – possibilidade de reconhecimento em contencioso administrativo, quanto a autoridade autuante após análise exauriente reconhece os recolhimentos a maior. Possibilidade de ‘revisão interna de declarações’ (malha fiscal) concluir também parcialmente favorável ao contribuinte. (fl. 241)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O Recurso Voluntário em análise é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Da alegada nulidade do Processo Administrativo Fiscal – falta de Mandado de Procedimento Fiscal

Alega o contribuinte que o processo deve ser integralmente anulado em virtude vício que o macularia *ab ovo*, tendo em vista que o procedimento de fiscalização que culminou com o lançamento não foi precedido do supostamente mandatório Mandado de Procedimento Fiscal.

Entendo que a decisão recorrida não merece qualquer reparo.

Com efeito, a instância *a qua* rechaçou essa preliminar suscitada pelo sujeito passivo nos seguintes termos, *litteris*:

*Alega o sujeito passivo, em defesa indireta, que o lançamento seria nulo pela ausência de Mandado de Procedimento Fiscal – MPF. **Sobre essa questão, esclareça-se que o lançamento em causa resulta de procedimento de fiscalização da espécie “Revisão de Declaração”**, conforme exposto no Termo de Intimação de fl. 55.*

***O procedimento fiscal da espécie “Revisão de Declaração” caracteriza-se por ser realizado internamente, com base em dados extraídos das declarações dos contribuintes, prescindindo da presença do Auditor Fiscal no domicílio do sujeito passivo.** Por essa razão, as normas internas da RFB dispensam a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal para a realização dessa espécie de procedimento. É o que prescreve expressamente o inciso IV do artigo 10 da Portaria RFB nº 11.371/20071, vigente à época. (fl. 229)*

A despeito de o contribuinte ter sido intimado a apresentar seus registros contábeis, é estreme de dúvidas que o procedimento de fiscalização em causa é do tipo de **Revisão de Declaração**, de modo que prescindível o Mandado de Procedimento Fiscal.

Com efeito, a fiscalização constatou equívocos quanto à apuração do IRPJ simplesmente a partir do cruzamento entre as informações apresentadas em DCTFs ao longo do ano-calendário de 2004 e na DIPJ/2005, ano-calendário 2004, além de verificação dos recolhimentos efetuados pela contribuinte.

Após a verificação de tais problemas, foi o sujeito passivo intimado para apresentar livros e para esclarecer a razão da inexistência de recolhimentos de estimativas apreendida pelo agente autuante, o que não desnatura o caráter de Revisão de Declaração desse procedimento, a insuficiência de pagamento de tributo foi completamente apurada a partir das declarações do contribuinte e de seus recolhimentos.

Rejeito, portanto, a preliminar em apreço.

Mérito – As estimativas dos meses de outubro e dezembro de 2004, que não foram recolhidas, mas que foram indicadas como abatimento do IRPJ devido quando do ajuste

Em relação ao ponto em análise, **tem-se que é fato incontroverso que as estimativas relativas aos meses outubro e dezembro de 2004 não foram recolhidas**, a despeito de terem sido indicadas por ocasião do ajuste para reduzir o saldo a pagar de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

Acerca do ponto, consoante explicitado no Relatório, assevera o contribuinte que não procedeu a tais recolhimentos pelo fato de que tais débitos estariam liquidados com créditos de que o sujeito passivo dispunha oriundo de recolhimentos a maior de estimativas nos anos-calendários 2000 (estimativa relativa a um mês) e 2001 (três recolhimentos).

A suposta quitação das estimativas de 2004 com as estimativas recolhidas a maior nos anos-calendários 2000 e 2001 não teve lugar, ao contrário do quanto asseverado pelo ora Recorrente.

É que as compensações de tributos submetem-se a regramento próprio, de modo que não se operam automaticamente e nem podem ser deferidas em sede de Processo Administrativo em que se aprecia auto de infração.

De fato, a própria fiscalização reconheceu que o contribuinte não informou a totalidade dos recolhimentos a título de estimativas em sua DIPJ/2002, ano-calendário 2001, sendo que os recolhimentos que o contribuinte trouxe à balha também não consubstanciaram informação de saldo negativo do imposto no período de que se cuida.

Contudo, para que tais valores pudessem ser compensados, deveria o contribuinte apresentar à Secretaria da Receita Federal **Pedido de Compensação**, caso o pleito administrativo fosse apresentado até o advento da Lei n. 10.637/2002, ou **Declaração de Compensação**, se protocolizada após a publicação desse diploma normativo. Ainda, é importante destacar que o contribuinte deveria formular pleito administrativo visando à compensação do saldo negativo de IRPJ havido em decorrência das estimativas recolhidas a maior, e não das estimativas em si.

A exigência de tais procedimentos para que se possa compensar créditos tributários decorre expressamente das normas de regência, que visam, a um só tempo, (i)

garantir o direito ao aproveitamento de créditos que o sujeito passivo venha a apurar contra a Fazenda Pública e (ii) permitir que tal aproveitamento possa ser controlado e verificado pela Receita Federal.

Sobre a compensação de créditos tributários, é hialina a dicção do art. 170 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Percebe-se, pois, que o CTN não conferiu o direito à compensação aos contribuintes, mas permitiu que o legislador ordinário o fizesse. E, a partir de tal autorização, o legislador ordinário fez publicar a Lei n. 9.430/96, que, em seu art. 74 (em sua redação originária, que vigia ao tempo dos pagamentos a maior efetuados), rezava, *litteris*:

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração. (sem grifos no original)

Posteriormente, sobreveio a Lei n. 10.637/2002, que deu nova redação ao discutido art. 74, que passou a estabelecer, *verbis*:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Com vistas a regulamentar a compensação de tributos administrados pela Receita Federal, a Secretaria da Receita Federal fez editar, sucessivamente, as Instruções Normativas n. 210/2002, 460/2004, 600/2005, 900/2008 e a atual 1300/2012.

A partir de todas essas considerações, percebe-se que não nada a se reparar, quanto ao ponto, na decisão da Colenda instância *a qua*, que corretamente entendeu procedente o lançamento de IRPJ e rechaçou o descabido pleito de compensação deduzido em impugnação a auto de infração, fazendo-o nos seguintes termos, *litteris*:

Quanto aos pagamentos do ano calendário 2001, confirmados pela fiscalização e sem débitos correspondentes em DCTF, não vislumbro, em tese, proibição para sua compensação com os débitos das estimativas de IRPJ de outubro e dezembro de 2004, desde que regularmente realizada através de Per/Dcomp, apresentada tempestivamente pelo contribuinte, nos termos do § 1º do artigo 26 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, vigente à época dos fatos.

Isso não se verifica no presente caso.

Embora haja na impugnação referência a uma possível não homologação pela RFB da alegada compensação, a defendente não anexa aos autos o respectivo Per/DCOMP ou ao menos informa seu número. Por outro lado, em pesquisas internas, não foi possível identificar essa compensação em DCTF, nem localizar nenhum Per/DCOMP relacionado aos débitos e créditos em questão. E, mesmo que tivesse havido apresentação tempestiva de Per/DCOMP, o próprio contribuinte afirma que teria sido não homologada.

Logo, até prova em contrário, os débitos de estimativas de IRPJ de outubro e dezembro de 2004 não foram compensados e, por via de consequência, não foram extintos. (fls. 231/232; sem grifos no original)

Um reparo, contudo, deve ser levado a cabo na decisão recorrida: é que o lançamento em apreço – que versa sobre o IRPJ/2005 (ano-calendário 2004) e que foi lavrado em fins de 2008 – contempla concomitantemente multa proporcional e multa isolada pelo não recolhimento das discutidas estimativas de outubro e dezembro de 2004.

Essa aplicação concomitante dessas duas penalidades é veementemente rechaçada pela jurisprudência desse Egrégio Tribunal Administrativo, de que são exemplos os Acórdãos n. 9101-00.713, 9101-00.744, 9101-00.752, 9101-00.888, 9101-00.947 e 9101-01.043, todos eles da Colenda 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De rigor, portanto, o cancelamento da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, mantendo-se, em sua integralidade, o lançamento de Imposto de Renda Retido na Fonte, com penalidade proporcional e encargos moratórios.

Da multa pela não apresentação de arquivos magnéticos

Contra o ora Recorrente também foi aplicada a multa inserta no inciso III do art. 12 da Lei n. 8.218/91, dispositivo esse que tem a seguinte redação, *litteris*:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.

A aplicação dessa multa deveu-se ao fato de que, apesar de ter sido intimado em diversas ocasiões para a apresentação de arquivos magnéticos contendo sua escrituração contábil do ano-calendário de 2004, o contribuinte jamais apresentou tais arquivos à fiscalização – sob o fundamento de que passaria por problemas quanto à sua validação no Sistema SINCO.

Frise-se que o montante cobrado a título dessa penalidade é de R\$ 1.482.716,59, ao passo que o crédito total apurado no processo equivale a R\$ 2.654.383,69 (valores históricos, tanto da multa quanto da integralidade do crédito). Ou seja, a multa em destaque corresponde a aproximadamente 55% (cinquenta e cinco por cento) do crédito tributário encerrado nesses autos.

Entendo que essa penalidade não pode prosperar, eis que, a toda evidência, houve erro na capitulação legal da penalidade.

Com efeito, penso que, na situação vertente, deveria ser aplicada a penalidade inserta no inciso I do mesmo art. 12 da Lei n. 8.218/91, preceito legal esse que tem a seguinte redação, verbis:

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos;

De fato, apesar de efetivamente não ter apresentado os arquivos magnéticos à fiscalização, **tem-se que o contribuinte apresentou todos os seus registros contábeis à fiscalização em meio diverso** – o que se depreende inequivocamente da leitura dos fôlios n. 70, 71 e 88.

Assim, a partir da leitura de ambos os incisos discutidos do art. 12, percebe-se que a conduta do contribuinte amolda-se com maior precisão à previsão abstrata constante do inciso I, que, ademais, encerra penalidade cujo montante equivale à metade daquela prevista no inciso III, que deu lastro ao lançamento em apreço.

Apenas para argumentar, mesmo que a conduta do contribuinte não se adequasse perfeitamente à previsão do inciso I do art. 12 da Lei n. 8.218/91 – de modo que houvesse verdadeira dúvida quanto à subsunção do fato ao inciso I ou ao inciso III, dúvida essa que entendo inexistente no caso concreto –, **tem-se que ainda assim deveria ser aplicada a penalidade a que alude o inciso I, em detrimento do mais gravoso inciso III**, nos termos do art. 112 do Código Tributário Nacional, que reza, verbis:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

A respeito dessa exata discussão, esse Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através da 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção, já proferiu acórdão assim ementado, *litteris*:

ARQUIVOS DIGITAIS — MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DO DEVER DE APRESENTAÇÃO — o dever de apresentação de arquivos digitais e sistemas relativos a processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, e a escrituração de livros ou elaboração de documentos de natureza contábil ou fiscal, caracterizado

como uma obrigação acessória autônoma. Dessa forma, a penalidade pelo seu descumprimento não pode ser dispensada em razão do instituto da denúncia espontânea disciplinado pelo art. 138 do CTN no caso de apresentação extemporânea voluntária. Todavia, a sanção pecuniária deve ser limitada a 0,5% da receita bruta do período se o contribuinte apresentou em formato diverso do estabelecido pela Secretaria da Receita Federal os referidos arquivos e sistemas ou se colocou à disposição para apresentar. (Processo n. 10707.000936/2007-11; Acórdão n. 1201-00.037; Conselheiro rel. do voto vencedor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; j. 12.5.2009)

O voto vencedor desse aresto lançou mão justamente do art. 112 do CTN para reduzir o patamar da penalidade de 1% da receita bruta (inciso III, que é o esteio do vertente auto de infração) para 0,5% (inciso I), sendo que o dispositivo desse acórdão restou assim redigido, *litteris*:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, a fim de reduzir a multa a 0,5% da Receita Bruta, vencidos, em primeira votação, os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe (Relator) e Regia Magalhães Soares Queiroz, que dava provimento integral ao recurso, para exonerar a exigência da multa; e, em segunda votação, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto, Leonardo de Andrade Couto e Adriana Gomes Rêgo, que negavam provimento ao recurso, mantendo a exigência. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

Penso que a 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção julgou mal no precedente de que se cuida.

É que, constatando que a conduta do contribuinte ajustava-se propriamente ao inciso I do art. 12 da Lei n. 8.218/91 – ao invés do inciso III do mesmo artigo, que foi o fundamento legal utilizado para o lançamento da multa –, **deveria o douto Colegiado cancelar in totum a autuação por erro na capitulação legal empregada, e não reduzir o patamar da penalidade em procedimento que consubstancia verdadeiro novo lançamento**, o que obviamente não é dado a esse órgão administrativo.

Nessa senda, entendo que deve ser cancelada a exigência de multa pela não apresentação de arquivos magnéticos, ante o constatado vício na fundamentação legal do Auto de Infração objurgado.

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, cancelando as exigências de (i) multa isolada por não recolhimento de estimativas e (ii) multa pela não apresentação de arquivos magnéticos.

É como voto.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Com referência às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, a maioria qualificada deste Colegiado acompanhou minha divergência em relação ao posicionamento do I. Relator, manifestada porque entendo possível a aplicação concomitante da multa proporcional sobre o ajuste anual e da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas que ensejaram, também, a falta de recolhimento do ajuste anual.

Isto porque a legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano-calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, desde a redação original da Lei nº 9.430/96 estava assim disposto:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

Referida norma recebeu a seguinte redação pela Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 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. 8º 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. 2º 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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, em ambos os dispositivos estão presentes idênticos elementos para aplicação da penalidade: permanece ela isolada, aplicável aos casos de falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por pessoa jurídica (art. 2º da Lei nº 9.430/96), mesmo se apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do ano-calendário. A única distinção é o percentual aplicado, agora de 50% e não mais de 75%, o que inclusive motivou a aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, pela autoridade lançadora.

Reputo, assim, impróprio falar em aplicação concomitante de penalidades em razão de uma mesma infração: a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais – obrigação acessória imposta aos optantes pela apuração anual das bases tributáveis – e a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período.

Por esta razão, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

E, com referência à multa pela não apresentação de arquivos magnéticos, a maioria do Colegiado também acompanhou meu entendimento favorável à sua manutenção.

A autoridade fiscal apontou como enquadramento legal no auto de infração (fl. 7) os seguintes dispositivos da Lei nº 8.218/91, na redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

[...]

Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

[...]

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

A autoridade fiscal disse ser aplicável multa equivalente a 1% da receita bruta auferida no ano-calendário 2004 em razão da não apresentação dos arquivos magnéticos contendo a escrituração contábil do contribuinte referente ao ano-calendário 2004. A fiscalizada fora intimada desde 07/11/2007 a apresentar os arquivos contábeis em meio magnético devidamente validados pelo sistema Sinco-Arquivos Contábeis, mas mesmo com a concessão de novos prazo para que ela fizesse gestões junto à empresa proprietária do “software” para que os arquivos magnéticos requeridos lhe fossem fornecidos, a contribuinte alegou não conseguir fazer a validação dos arquivos magnéticos por problemas com a “softhouse” detentora dos fontes. Novamente intimada e alertada da possibilidade de aplicação da multa aqui exigida, a contribuinte alegou que não teve êxito na validação dos arquivos, estando no aguardo da solução do problema pela “softhouse” detentora dos fontes dos programas contábil-financeiro utilizado no ano-calendário 2004, e não apresentou os arquivos até a data do lançamento.

A recorrente alega o descompasso entre a multa aplicada e o prejuízo experimentado pelo Fisco, reporta-se às dificuldades enfrentadas por todas as empresas para validação dos arquivos, e assevera que seria mais razoável o agente fiscal ter aceito os arquivos em outros formatos. Acrescenta, por fim, que a multa aplicável ao caso seria aquela prevista no inciso I do art. 12 retro citado, *relativa ao não atendimento da “forma em que deveriam ser apresentados”* os arquivos, limitada a 0,5% da receita bruta do período.

O I. Relator, destacando o fato de a multa representar cerca de 55% do crédito tributário lançado, entendeu pertinente o cancelamento da penalidade por erro na capitulação legal, na medida em que foram apresentados registros contábeis em meio diverso, como expresso nas fls. 70, 71 e 88. Referidos documentos, porém, prestam-se a atender a exigência fiscal de apresentação dos livros contábeis para esclarecimentos acerca do montante deduzido a título de custos dos serviços vendidos.

E, neste contexto, penso que a apresentação de livros contábeis não configura atendimento à determinação do art. 11 da Lei nº 8.218/91 sob outra forma de apresentação. O §3º do referido dispositivo autorizou a Receita Federal a estabelecer a forma de apresentação dos arquivos digitais, de modo que incide na penalidade prevista no inciso I do art. 12 da

referida lei aquele que mantém *sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, para escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal*, e apresenta seus registros em meio eletrônico, magnético ou digital ao Fisco, mas em outro formato que não aquele especificado nos atos normativos da Receita Federal. A apresentação da própria escrituração encadernada não autoriza a redução da penalidade na forma prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91, pois de modo algum contribui com a agilidade do procedimento fiscal, fim último da lei que estabeleceu a obrigatoriedade aqui em debate.

De outro lado, é provável que a contribuinte mantivesse seus controles em sistemas de processamento de dados, pois em suas respostas reportou-se a *relatório de controle analítico* de algumas de suas operações (fl. 64), inclusive apresentando parte deles em meio magnético (fl. 69). Em sustentação oral, a recorrente reporta-se às informações assim prestadas como evidências da entrega dos arquivos magnéticos em outra forma que não a especificada pela Receita Federal.

Mas, para que fique claro, os anexos juntados à resposta de fls. 61/64 foram assim descritos pela contribuinte:

I – Relatório Controle Analítico, Quadro Resumos e Guia de faturamento emitido relativo ao controle de Diferimento de Faturamento emitido para Órgão públicos e não recebidos no próprio mês.

II – Planilha de Controle do PIS com as respectivas fichas da DIPJ preenchidas.

III – Planilha de Controle do COFINS com as respectivas fichas da DIPJ preenchidas.

IV – Planilha de controle das atualizações de créditos compensados para pagamento de IRPJ e CSLL e comprovante de pagamento emitido pela Receita Federal do Brasil.

V – Relatório do Sistema da Receita Federal do Brasil relativo aos valores declarados pagos, bem como cópia das Per-Decomps de liquidação de débitos do PIS e COFINS do ano calendário de 2004.

Por sua vez, à resposta de fl. 69 foram juntados arquivos “Relatório de Controle Analítico”, “Quadros Resumos” e “Guias de Faturamento”, relativo ao controle de diferimentos de faturamento de contratos firmados com pessoas jurídicas de direito público ao longo do ano de 2004, com os números das respectivas Notas Fiscais de prestação de Serviços.

De outro lado, além das informações acima apresentadas, a exigência fiscal que ensejou a aplicação da penalidade em debate tinha por objeto *arquivos de lançamentos, saldos mensais e plano de contas, em meio magnético, contendo sua escrituração contábil do ano-calendário 2004*, conforme se vê na intimação de fls. 65/66, estruturada em três itens distintos.

Desta forma, embora a contribuinte tenha apresentado relatórios e arquivos magnéticos eventualmente produzidos por *sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras*, o fato é que deixou de apresentar os arquivos magnéticos gerados por sistemas equivalentes destinados a *escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal*. Caso a fiscalizada, ao invés de apenas solicitar prorrogação de prazo para atendimento da intimação na forma ali especificada

(obedecendo ao formato especificado nas Instruções Normativas SRF 68/1995 e 86/2001, devendo os arquivos serem validados pelo Sistema Sinco-Arquivos Contábeis, disponível no site da SRF), tivesse apresentado ao Fisco os arquivos correspondentes a seus registros contábeis em outro formato, aí sim estaria caracterizada a hipótese prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91. Mas, como o trabalho fiscal foi encerrado sem que qualquer arquivo desta natureza fosse apresentado, correta foi a aplicação da penalidade prevista no inciso III do art. 12 da Lei nº 8.218/91.

Por oportuno, com referência à argumentação subsidiária do I. Relator, no sentido de que o art. 112 do CTN imporia, em caso de dúvida, a aplicação da penalidade menos gravosa prevista no inciso I do art. 12 da Lei nº 8.218/91, em detrimento daquela prevista no seu inciso III, ressalto que a interpretação adotada no caso julgado no Acórdão nº 1201-00.037 está justificada em contexto fático distinto do aqui verificado. Isto porque, naquele litígio, depois de caracterizado atraso no atendimento à intimação fiscal para apresentação dos arquivos magnéticos hábil a ensejar a aplicação da penalidade prevista no inciso III do art. 12 da Lei nº 8.218/91, a fiscalizada prontificou-se a apresentar os arquivos magnéticos exigidos em outro formato. Por sua vez, a autoridade lançadora reputou aplicável a penalidade prevista no inciso III do art. 12 da Lei nº 8.218/91, ao passo que a maioria da 1ª Turma da Segunda Câmara deste Conselho entendeu que a Fiscalização não poderia ter deixado de receber os arquivos em outro formato, especialmente porque nestas condições a multa aplicável seria menor. Prevaleceu, assim, o entendimento de que *a resposta à intimação fiscal no contexto dos próprios fatos narrados pela autoridade, como a constante colaboração da fiscalizada, deve ser interpretada favoravelmente ao autuado*, ensejando, na forma do art. 112 do CTN, a redução da penalidade a 0,5% da receita bruta da autuada.

No presente caso, a fiscalizada não apresentou os arquivos magnéticos de seus registros contábeis, nem se dispôs a entregá-los em outro formato, limitando-se a alegar dificuldades na validação dos arquivos. Entendo que em tais circunstâncias não cabia ao Fisco facultar à interessada a apresentação dos arquivos em outro formato. Esta oferta deveria partir da fiscalizada, especialmente porque esta era a única conhecedora da qualidade dos registros magnéticos que dispunha para apresentação ao Fisco. De toda sorte, ainda que se entenda que o Fisco teria este dever, não haverá erro na capitulação legal empregada pela Fiscalização para lançamento – porque adequada aos fatos ocorridos e narrados pelo fiscal autuante –, mas sim interpretação diversa, por este órgão julgador, da natureza dos fatos sujeitos à penalidade, o que importaria, à semelhança do caso apreciado pela 1ª Turma da 2ª Câmara desta 1ª Seção, apenas a redução da penalidade aplicada.

Por fim, quanto à alegação de descompasso entre a multa aplicada e o prejuízo experimentado pelo Fisco, e em razão dos debates desenvolvidos na sessão de julgamento, observo que não é possível aferir qual crédito tributário poderia ter sido apurado com a apresentação dos arquivos magnéticos. Ante esta impossibilidade, o legislador inicialmente até cogitou de submeter o sujeito passivo ao arbitramento de seus lucros (art. 13 da Lei nº 8.218/91, com a redação dada pela Lei nº 8.383/91, revogado pela Lei nº 9.779/99), mas alterou este direcionamento para estipular penalidades gravosas que efetivamente constrangessem os sujeitos passivos a manter seus arquivos magnéticos em condições de serem apresentados ao Fisco. Assim, esta escolha foi feita pelo legislador, mostrando-se impróprio debater sua validade no contencioso administrativo tributário.

Assim, também neste ponto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Acompanho o I. Relator na rejeição da preliminar de nulidade do lançamento, dado que, como bem exposto, o Mandado de Procedimento Fiscal é desnecessário em procedimentos de revisão interna, e estes se caracterizam por prescindirem da presença do Auditor Fiscal no domicílio do sujeito passivo, independentemente da extensão das análises realizadas.

Quanto ao lançamento de parcela do IRPJ devido no ajuste anual de 2004, em razão da falta de recolhimento de estimativas de outubro e dezembro/2004, concordo com as conclusões do I. Relator, na medida em que a contribuinte limita-se a alegar que a Administração Pública deveria admitir a liquidação daqueles débitos mediante compensação de recolhimentos a maior oriundos dos anos-calendário 2000 e 2001, e deixa de atender ao art. 74, §1º da Lei nº 9.430/96, na redação vigente desde a Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, que estabelece a entrega de declaração de compensação (DCOMP) como único meio válido para formalização de compensação pelo sujeito passivo.

Para além disso, apenas o art. 7º do Decreto-lei nº 2.287/86 prevê a hipótese de compensação de ofício por parte da autoridade administrativa incumbida da restituição ou ressarcimento de créditos de natureza tributária. Todavia, para que esta compensação se verifique, é necessário que o sujeito passivo tivesse pleiteado o crédito e que este lhe fosse reconhecido, o que também não se verificou no presente caso. De fato, a contribuinte nada fez até ser questionada pelo Fisco acerca da falta de recolhimento das estimativas, e ainda que seu crédito pudesse existir, não cabia à autoridade fiscal, ou aos órgãos julgadores, suprir sua inércia em fazer valer o direito do qual acreditava ser titular.

Desnecessário, assim, discutir se as estimativas recolhidas a maior em 2001 deveriam integrar o saldo negativo daquele período, ou poderiam ensejar pedidos autônomos de restituição. A contribuinte não agiu, e na ausência de pedido de restituição ou de declaração de compensação este órgão julgador não deve se manifestar acerca do crédito alegado.

Estas as razões, portanto, para relativamente à arguição de nulidade do lançamento e aos questionamentos quanto à falta de recolhimento do IRPJ no ajuste anual, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

EDELI PEREIRA BESSA