



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

Processo nº 10580.100211/2004-53
Recurso nº 167.017 Voluntário
Acórdão nº **1801-001.232 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 06 de novembro de 2012
Matéria CSLL - Multa isolada pelo não recolhimento de estimativas
Recorrente ROBERTO ALMEIDA DOS SANTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2003, 2004

MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. PROCEDIMENTO FISCAL SUMÁRIO.

A cominação de multas isoladas pela ausência de recolhimento de estimativas de tributos deve ser precedida de exame na contabilidade da contribuinte e de intimação fiscal para o esclarecimento das compensações realizadas contabilmente, as quais extraíam a obrigatoriedade dos recolhimentos calculados em bases estimadas.

MULTAS ISOLADAS. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. APURAÇÃO DURANTE O ANO-CALENDÁRIO DA AUDITORIA FISCAL.

Não é cabível a exigência da multa isolada por estimativas de tributo não recolhidas durante o ano-calendário em que está se processando a fiscalização. A aplicação da multa isolada em espécie só é possível depois do encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Carmen Ferreira Saraiva, João Carlos de Figueiredo Neto e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Estes autos já foram objeto da Resolução nº S1 – TE01 – 00005, de 07 de maio de 2009, fls. 643 a 647, e relatados, pelo que transcrevo o relatório:

“Em operação fiscal junto à contribuinte, verificou-se que a empresa em epígrafe não procedeu aos recolhimentos das CSLL estimadas, relativas aos meses de outubro de 2001, fevereiro, março e abril de 2003 e janeiro a julho de 2004.

Com fulcro no artigo 841 do Regulamento do Imposto de Renda vigente (RIR/99), em 04/11/2004, a empresa foi autuada - fls. 03 a 12 (Auto de Infração e planilhas pertinentes).

A empresa entregou ao fisco as DIPJ/02 e 04, relativas aos anos-calendários de 2001 e 2003, com valores 'zerados' - lis. 14 a 117.

Os valores utilizados nas bases de cálculo da presente autuação foram declarados ao fisco pelo contador da empresa, consoante planilhas juntadas às fls. 118 a 120 e procuração às fls. 123.

Às fls. 125 a 139 a empresa impugnou o feito, argumentando, em síntese, que:

a) preliminarmente, o Auto de Infração não restou suficientemente claro quanto ao fato gerador, base de cálculo, alíquota e multa do débito lançado em 2001;

b) no mérito, a fiscalização decorreu de operação denominada 'presença fiscal' e a autuação limitou-se aos valores informados em planilhas entregues pela contribuinte confrontadas com os valores que constaram nas declarações entregues ao fisco, sem qualquer respaldo em outros documentos comprobatórios das infrações apuradas;

c) a contabilidade não foi objeto de análise pela autoridade do lançamento; não foram considerados os créditos acumulados anuais, do próprio exercício ou de exercícios anteriores;

d) a despeito das planilhas retratarem a realidade da escrituração fiscal, é mera síntese que não fornece com segurança os elementos necessários à investigação da ocorrência do fato gerador;

e) todos os créditos lançados pelos auditores já foram recolhidos e as obrigações tributárias extintas, o que consta nos livros contábeis que não foram devidamente analisados;

f) houve erro de preenchimento das DCTF;

g) não houve falta de pagamento da CSLL, tributo objeto desse auto, tampouco pagamento intempestivo, não havendo crédito a ser exigido;

h) a análise fiscal foi tão superficial que só considerou o faturamento da empresa e não as outras receitas, tributando valores a menor do que o devido;

i) a impugnante passa a analisar cada período de apuração e apontar as inconsistências do lançamento tributário em face à contabilidade, juntada, em parte, aos autos, por cópias - fls. 156 a 297.

Às fls. 299 a 407 a autoridade preparadora juntou ao presente as DCTF entregues originalmente pela contribuinte, relativas aos 1º, 2º e 3º trimestres de 2004, e DIPJ/01 e 03.

A Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Salvador/BA exarou o Acórdão nº 15-13344/07 às fls. 414 a 425, mantendo o lançamento tributário, reduzindo o percentual da multa isolada de 75% para 50%, em vista da edição da Lei nº 11.488/07, posterior à autuação e em observância ao princípio da retroatividade da norma tributária que trate de penalidade, quando mais benéfica.

O Acórdão ora vergastado, após rechaçar a alegação preliminar de nulidade do Auto de Infração, e indeferir o pedido feito pela contribuinte de apresentação de provas posteriormente e realização de perícias, no mérito não acolheu as alegações da contribuinte de que incidira em erros ao preencher as DCTF relativas ao períodos porque as DCTF são declarações consideradas confissão de dívidas e, por essa razão, os débitos ali veiculados gozam de liquidez e certeza, podendo ser inscritos diretamente na Dívida Ativa da União.

Reconheceu, todavia, que a autuação limitou-se a cotejar os valores informados pela contribuinte em planilhas e nas DCTF entregues, limitando-se às diferenças apontadas.

Quanto às alegações da contribuinte para cada período lançado:

1) Outubro de 2001:

_ a fiscalização considerou o valor informado na DCTF a título de compensação com saldo negativo apurado em 2000;

_ não basta estar a compensação, em valor a maior, registrada na contabilidade da contribuinte que não apresentou os documentos que fundamentam a escrituração;

_ a DIPJ/01, relativa ao ano de 2000, foi entregue com valores 'zerados' não evidenciando o saldo negativo alegado;

2) Fevereiro, março e abril de 2003:

_ as compensações alegadas como existentes pela contribuinte não foram informadas nas DCTF pertinentes;

_ apesar de haver demonstrado a compensação na contabilidade, não comprovou os registros contábeis com documentação correlata;

_ a DIPJ/03 foi entregue totalmente 'zerada', não evidenciando qualquer saldo negativo para o período;

3) Janeiro a maio de 2004:

_ da mesma forma que no ano de 2003, as compensações não foram informadas em DCTF e a DIPJ/04, do ano anterior não evidenciou os referidos saldos negativos.

Tempestivamente, a contribuinte recorreu a esse órgão colegiado de segunda instância de julgamento às fls. 430 a 445, instruindo o Recurso Voluntário com os documentos, em cópias, juntadas às fls. 446 a 639, mais Notas Fiscais de Saídas da matriz e filial, constantes dos Anexos I, II, III e IV, conforme Termo de Juntada de fls. 641, requerendo a sua análise, juntamente àqueles que instrui a impugnação.

A seguir resume-se suas considerações de defesa.

Precipuamente, alicerça sua defesa no fato do indeferimento de perícia solicitada, que fulminou o direito de comprovar a existência dos créditos (saldos negativos apurados em anos-anteriores) compensáveis com os débitos lançados, *ex officio*.

Princípio basilar do processo administrativo fiscal é buscar a verdade material dos fatos e a documentação contábil foi, sim, juntada à impugnação, deixando-se apenas de fazê-lo em relação às Notas Fiscais em razão de seu imenso volume - quase dez mil Notas - solicitando-se que, em perícia, pudessem, se fosse o caso, ser periciadas em face à contabilidade apresentada.

Não se pode admitir que a contabilidade da empresa, que não se comprove inidônea, seja inábil para a comprovação da existência dos saldos negativos, devidamente compensados com os créditos futuros, sem que essa seja devidamente examinada.

A autuação já, por si, cometeu o equívoco de não checar a contabilidade da empresa em face aos valores informados em declarações e nas planilhas preenchidas pela própria contribuinte. Por não ter verificado a contabilidade, também não constatou a existência dos valores a compensar com os débitos que foram objeto da autuação realizada.

Os erros na apresentação das DCTF não podem ser fundamento para a exigência de obrigação principal extinta.

Cita amplamente doutrina sobre os pontos controversos trazidos em fase recursal.

Requer, ao final, que o Acórdão atacado seja reformado, admitindo-se as provas colacionadas aos autos, em prestígio ao princípio da verdade material dos fatos, e desconstituição do crédito tributário lançado em vista de não haver tributo a ser recolhido, extintos em razão das compensações a que têm direito e que foram devidamente contabilizadas.

[...]

Da análise do que consta nos autos, entendo que resta incontroverso que a fiscalização ao auditar a empresa e lavrar todos esses Autos de Infração, de fato, não verificou a sua contabilidade, que embora seja uma micro empresa, entregou as DIPJ optando pelo regime de apuração anual, e tributando pelo Lucro Real. Assim, apesar de ter os Livros contábeis e fiscais em mãos, da matriz e filial, além de documentos diversos relacionados a ações judiciais interpostas pela contribuinte, conforme assinala no Termo de Devolução de Documentos juntado ls. 121, lavrado em 04/11/2004, na mesma data de ciência da autuação lavrada, os auditores-fiscais limitaram-se a cotejar os valores das planilhas com as informações constantes das declarações entregues pela contribuinte, armazenadas nos sistemas do fisco.

Com efeito, o fato de a contribuinte desmerecer os controles fiscais entregando DIPJ de vários anos 'zeradas', apesar de manter escrituração contábil completa, é digno de repulsa, mas não é suficiente para eximir a fiscalização de verificar, em auditoria, os

registros contábeis e confrontá-los, por exemplo, com os valores informados em DCTF.

As DCTF, de fato, veiculam débitos tributários que podem ser diretamente inscritos em dívida ativa da União, mas esse condão não lhes extrai a característica de ser uma declaração suscetível de ser preenchida com erros.

E cabe à fiscalização verificar, junto aos documentos e livros contábeis, a veracidade das informações ali prestadas. Para tributar ou eximir da tributação devida.

Como não poderia ser diferente, a própria Ordem de Serviço nº 01/2004, ao regular a referida operação fiscal, documento interno emitido pela Chefia da Fiscalização aos auditores designados a realizá-la, que poderia nem constar dos autos, explicita o que é de conhecimento de todas as autoridade administrativas competentes a realizar o lançamento tributário:

3 - A execução das Verificações Obrigatórias abrangerá o cruzamento entre os valores integrantes das bases de cálculo apresentadas pelo contribuinte, relativamente aos tributos declarados em DCTF ou outra Declaração, com os livros contábeis, a fim de assegurar a sua totalidade e exatidão.

[...]

Na mesma ordem restou explícito que essa checagem poderia ser feita inclusive por amostragem.

Todavia, as autoridades lançadoras limitaram-se a esclarecer no Auto de Infração lavrado que utilizaram da planilha apresentada pelo contribuinte e que as DCTF entregues após o início da ação fiscal não seriam consideradas, mas não há qualquer esclarecimento ou observação sobre os valores registrados contabilmente, se consoantes ou dissonantes dos valores informados em DCTF originalmente entregues.

Sendo assim, não concordando, *data venia*, com as conclusões da Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Salvador/BA, jugo relevante para as autuações realizadas, provocadas pela retro mencionada Operação presença Fiscal, o cotejo dos valores informados em DCTF com os livros e documentações contábeis e fiscais, razão pela qual resolvo converter em realização de diligência o presente julgamento.

Devolva-se, pois, o presente para o Serviço de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal em Salvador/BA, juntamente com os 55 (cinquenta e cinco) Anexos, para que examinem a contabilidade da contribuinte e apurem se há ou não saldos credores a serem compensados com os débitos relacionados às autuações realizadas, formalizadas nos processos administrativos acima referidos, inclusive no tocante à argumentada ação judicial aventada em defesa pela contribuinte.

Da realização das diligências, as autoridades fiscais designadas deverão emitir um Relatório de Diligência Fiscal consubstanciado, instruindo-se os demais processos citados nessa Resolução e sejam apensados entre si, por flagrantemente conexos, devendo ser objeto de julgamento pela mesma Turma desse colegiado.

Diligenciada a empresa e examinada a sua contabilidade, deverão ser devolvidos à contribuinte as cópias das Notas Fiscais da matriz e filial, desentranhando desse processo os Anexos pertinentes.

Do Relatório de Diligência Fiscal, a contribuinte deverá ser cientificada e aberto prazo para se manifestar, antes da devolução dos autos para prosseguir-se com o julgamento do litígio.

[...]"

As diligências requeridas não foram realizadas em vista da recorrente não ter apresentado os livros contábeis e fiscais solicitados pela autoridade designada, conforme Relatório Fiscal de fls. 668 e 669. Diz a autoridade fiscal que a empresa não mais possuía os livros em razão de troca de contador.

No entanto, a recorrente informa às fls. 652 que *"...todos os documentos, ali solicitados (no Termo de Intimação, ressalvo), encontram-se anexos à Impugnação, ofertada contra o respectivo Auto de Infração, protocolada em 06/12/2004 perante a Agência da Receita Federal de Cruz das Almas, Bahia, razão porque deixa de apresentá-los, nesta oportunidade."*

Há flagrante divergência entre o informado no Relatório de Diligência Fiscal e a declaração da recorrente.

A recorrente não tomou ciência do Relatório de Diligência Fiscal, nem foi-lhe esclarecido o porque de não serem admitidos os Livros Diário e Razão juntados em cópias ao processo, que acompanham a impugnação (55 volumes).

É o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Relatora

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

A presente autuação, consoante relatado, foi extremamente sumária. Apesar de haver a fundamentação legal no bojo do Auto de Infração para a exigência de multa isolada pela ausência do recolhimento das estimativas de CSLL, verifica-se que todo o trabalho fiscal restringiu-se a dados fornecidos pelo contador da empresa e cruzamento com os dados do fisco.

Além disto, a cominação da multa isolada em apreço não pode ser aplicada dentro do ano que está sendo realizada a fiscalização. Neste caso, a autoridade fiscal deve lavrar a exigência fiscal dos tributos estimados que não estão sendo recolhidos. A multa somente pode ser aplicada ao término do ano-calendário.

A Instrução Normativa SRF nº 093, de 24 de dezembro de 1997 disciplina em seus artigos:

Art. 14. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou da contribuição social sobre o lucro sujeita a pessoa jurídica aos acréscimos legais previstos na legislação tributária federal.

§ 1º No caso de lançamento de ofício, no decorrer do ano-calendário, será observada a forma de apuração da base de cálculo do imposto adotada pela pessoa jurídica.

§ 2º A forma de apuração de que trata o parágrafo anterior será comunicada pela pessoa jurídica em atendimento à intimação específica do Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional.

§ 3º Quando a pessoa jurídica mantiver escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e fiscal, inclusive a escrituração do LALUR, demonstrando a base de cálculo do imposto relativa a cada trimestre, o lançamento será efetuado com base nas regras do lucro real trimestral.

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.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 3º do artigo anterior.

§ 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.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos

[...]

Pela leitura dos dispositivos acima, de plano, a exigência da multa isolada dentro do próprio ano submetido à fiscalização (2004) não pode prosperar. Assim, com relação aos meses de 2004 (janeiro, fevereiro e março) torna-se insubsistente a autuação.

Restando os meses de outubro de 2001, fevereiro, março e abril de 2003, para a análise, acolho as razões da recorrente. Em se tratando de aplicação de multa por falta de recolhimento de estimativas, mister é que a contribuinte seja intimada a apresentar os livros contábeis para a análise dos balanços mensais (redução ou suspensão) para ter a certeza necessária que a contribuinte estava obrigada a recolher as referidas estimativas. Neste sentido é a exigência de intimação fiscal inserida na retro transcrita IN SRF nº 093/97.

No procedimento fiscal não houve sequer uma intimação fiscal. Consoante já relatado, a despeito de haver um Termo de Devolução de livros contábeis e fiscais, a autoridade fiscal não os menciona sequer uma vez, pelo contrário, registra no Auto de Infração

que trata-se de procedimento de verificação obrigatória no qual foram constatadas divergências entre os valores “apurados com base na escrituração contábil (vide planilha apresentada pelo contribuinte)” grifei, e os valores registrados nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

A recorrente na manifestação de inconformidade se desdobra a explicar cada período considerado como CSLL – estimativa não recolhida apontada no Auto de Infração e a turma julgadora *a quo* faz o trabalho que competia à fiscalização.

No acórdão recorrido está registrado que a contribuinte efetivamente compensou, na escrita contábil, no Livro Diário Geral, as CSLL – estimativas relativas a outubro de 2001, fevereiro, março e abril de 2003. Todavia, a turma julgadora entendeu que por não estar preenchida a DIPJ respectiva, e haver erros nas DCTF, a compensação contábil não pode ser considerada. Assevera também que não estão comprovados os créditos utilizados nas compensações contábeis.

Divirjo deste entendimento. A ausência de entrega de DIPJ (ou entrega com valores zerados) do período anterior e os erros em DCTF podem ser penalizados com a multa de ofício regular exigível com o lançamento de tributo. Não pode ser motivo para exigir multa isolada por falta de recolhimento de CSLL – estimativa quando a contabilidade escriturada à época dos fatos, demonstra cabalmente que a recorrente não devia qualquer valor a este título, por compensado. E não pode a turma julgadora, sem investigar, em face a registros contábeis, afirmar que os créditos com que foram compensadas as referidas estimativas não existem apenas com fulcro na ausência de informações na DIPJ ou DCTF. Faltou motivação para o acórdão sustentar-se neste ponto.

Competia, na verdade, à fiscalização checar no livros contábeis se os créditos existiam ou não, se os lançamentos contábeis procediam ou não, independentemente da entrega de DIPJ pelo contribuinte. E no caso de constatar efetivamente a falta de recolhimento de tributo, explicitando as razões de indeferimento dos créditos apontados na contabilidade, deveria proceder à lavratura de auto de infração para a sua exigência.

Divirjo também com o entendimento esposado no acórdão combatido sobre não serem válidas as DCTF entregues pela recorrente após iniciado o procedimento fiscal, ao tratar-se de a cominação de multa isolada por não recolhimento de estimativas. A confissão dos débitos – tributos devidos – é válida, mas a norma legal citada no acórdão (artigo 7º do Decreto nº 70.235/72 – PAF) estabelece que, perdida a espontaneidade, o contribuinte não pode se eximir da multa regular carreada pelo procedimento fiscal realizado de ofício. Mais uma vez está a tratar-se da multa de ofício, regular, que acompanha a exigência de tributo, no caso CSLL. Isto se houvesse sido apurada ao final dos anos-calendários, nos ajustes, que se examinam.

Em suma, as multas isoladas aplicadas nos presentes autos não podem prosperar porque:

a) em relação aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2004, a autoridade fiscal não poderia aplicá-la porque dentro do ano-calendário que auditou;

b) relativamente aos meses de outubro de 2001, fevereiro, março e abril de 2003, porque na escrituração contábil da recorrente verificou-se que os valores foram devidamente compensados com saldos negativos de anos-anteriores, os quais não foram auditados para saber se os créditos procediam ou não.

Observo que a fundamentação do acórdão para não admitir as compensações contábeis realizadas no ano-calendário de 2003 poderia ter sido outra. A partir de outubro de 2002 as compensações não podem mais ser feitas contabilmente, mas dependem da emissão do Pedido de Restituição e Declaração de Compensação (Per/Dcomp) instituída por norma tributária. Mas esta razão não pode ser aqui argüida, por ser flagrante inovação das razões de indeferimento, atitude defesa em sede recursal por ofensa ao princípio do duplo grau de jurisdição a que faz jus a recorrente.

Fundamento este voto, ainda, pela excessiva concisão na presente autuação, que não foi precedida do exame da contabilidade da contribuinte, como determina a própria Ordem de Serviço nº 01/2004 juntada às fls. 13, o que certamente demandaria a necessária Intimação Fiscal para a recorrente explicar as compensações contábeis – confirmadas no acórdão recorrido.

Saliento que as autoridades de julgamento não podem suprir as falhas das autoridades responsáveis pelo lançamento tributário, devendo guardar a imparcialidade que a função exige.

Por derradeiro, mas não menos importante, é o fato de a autoridade fiscal responsável pelos lançamentos tributários, ao ser provocada para examinar a contabilidade completa da recorrente (anexa em 55 volumes), eximir-se do ofício argumentando que a recorrente lhe disse que não possuía mais os livros contábeis e fiscais, razão totalmente diversa daquela que colheu por declaração firmada pela recorrente.

A recorrente não tomou ciência do Relatório de Diligência Fiscal. Por força dos princípios do contraditório e da ampla defesa, a ausência da ciência da recorrente consiste em cerceamento de defesa, e posterior nulidade deste acórdão, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 – PAF:

Art. 59. São nulos:

[...]

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Ocorre que por tudo que o process

A devolução dos autos à autoridade fiscal para sanar a falha processual não se faz necessária. O Auto de Infração para a exigência de multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas de CSLL, conforme foi o procedimento realizado, não merece subsistir. Pelo teor do parágrafo 3º do mesmo dispositivo legal – artigo 59 do PAF –, a ciência da recorrente do resultado da diligência torna-se desnecessária:

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Por todo o exposto, voto em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes

CÓPIA