

AVI F



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

Processo nº 10680.013518/2006-59
Recurso nº 159.111 Voluntário
Acórdão nº 1402-00.180 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de maio de 2010
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente RAMIRES REFLORESTAMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

EMENTA:IRPJ E CSLL – FALTA DE RECOLHIMENTO DOS VALORES DECLARADOS EM DIPJ – Correta a exigência dos valores declarados em DIPJ e não recolhidos. Tendo a fiscalização se baseado já na declaração retificadora, não procede o argumento de erro de fato entre o escriturado e declarado. A responsabilidade pelas informações dadas ao Fisco é do contribuinte e não do profissional contratado para efetuar a escrituração.

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVA.

MULTA CALCULADA SOBRE A MESMA BASE – SE A MESMA BASE SERVIU PARA CÁLCULO DE OUTRA MULTA (DE 75%), PARA EXIGÊNCIA DO TRIBUTOS REFERENTE AO MESMO PERÍODO DE APURAÇÃO, NÃO PODE SER EXIGIDA A MULTA ISOLADA, SOB PENA DE ESTAR SANCIONANDO O CONTRIBUINTE DUAS VEZES PELA MESMA FALTA.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

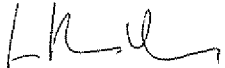
O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Lançamento procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa isolada, vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, que excluía apenas a multa isolada que incidiu sobre o mesmo valor da base de cálculo da multa de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente


Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

EDITADO EM: 06 AGO 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima, Antonio José Praga de Souza, Maria Antonieta Lynch de Moraes, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

RAMIRES REFLORESTAMENTO LTDA, CNPJ 45.468.980/0001-90, inconformada com a decisão contida no Acórdão 02-13.675 de 28 de Março de 2.007, proferido pela 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte MG, que manteve parcialmente os lançamentos de IRPJ e CSLL e reduziu o percentual da multa isolada de 75% para 50%, apresenta recurso voluntário a este Colegiado objetivando a reforma do julgado.

Adoto o relatório da DRJ.

Os autos de infração a folhas 2 a 8 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 328.241,93, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	MULTA ISOLADA
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	54.968,23	35.185,16	41.226,17	92.408,28
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	28.428,56	18.197,12	21.321,42	36.506,99

A - DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

A autuante, fazendo remissão ao termo de verificação fiscal a folhas 9 a 12, atribui à autuada as infrações abaixo enumeradas, de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

1. FALTA DE PAGAMENTO E DECLARAÇÃO EM DCTF DO IRPJ E DA CSLL APURADOS NO AJUSTE ANUAL – Insuficiência de recolhimento ou de declaração do IRPJ e da CSLL devidos, apurada pelo cotejo entre dados declarados em DIPJ e os declarados em DCTF e os recolhimentos efetuados. Período de apuração: ano-calendário de 2002. Enquadramento legal para o IRPJ e para a CSLL: artigo 841, incisos I, III e IV, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3 000, de 26 de março de 1.999 (RIR 1999).

2. FALTA DE PAGAMENTO DAS ANTECIPAÇÕES MENSAIS POR ESTIMATIVA DE CSLL E DE IRPJ. – Insuficiência de recolhimento ou de declaração do IRPJ e da CSLL devidos, apurada pelo cotejo entre dados declarados em DIPJ e os declarados em DCTF e os recolhimentos efetuados. Períodos de apuração: janeiro a junho de 2002. Enquadramento legal para a CSLL: artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996. Enquadramento legal para o IRPJ: artigos 222, 843 e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR 1999.

B - IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

Conforme aviso de recebimento (AR) a folhas 80, a autuada foi notificada por via postal dos lançamentos em 15 de dezembro de 2006. E em 12 de janeiro de 2007, também por via postal, impugnou os lançamentos, conforme data de postagem constante do envelope cuja cópia se acha a folhas 379. Resumem o conteúdo da impugnação os enunciados seguintes.

O lançamento decorreu da falta de apresentação tempestiva de:
a) cópia da parte A do LALUR; b) cópia das folhas do diário que contêm a transcrição dos balancetes de suspensão e do balanço geral do ano-calendário de 2002; c) cópia dos termos de abertura e encerramento do diário; d) cópia dos DARF dos tributos federais cujos fatos geradores ocorreram no ano-calendário de 2002.

Esses documentos não puderam ser apresentados no prazo em razão de estarem arquivados em Couto de Magalhães de Minas, MG, local para onde foi transferida a matriz da empresa. Depois de localizados, foi preciso ainda remetê-los para Sorocaba, para que o departamento contábil pudesse extrair as cópias exigidas. Houve muita dificuldade na localização dos livros, até mesmo em razão das fortes chuvas que atingiram a região, o que prejudicou a entrega tempestiva da documentação.

Ressalte-se que antes do recebimento da notificação do lançamento foram enviadas as cópias do livro diário contendo os balancetes de suspensão do ano 2002.

No ano-calendário de 2002, houve erro de fato no preenchimento da DIPJ, por culpa do escritório de contabilidade responsável pelo seu envio, pois os dados nela informados não correspondem aos registros dos livros diário, Lalur e razão, cujas cópias se encontram anexas.

Com base nos valores informados na DIPJ, a fiscalização apurou as diferenças exigidas no lançamento. Ocorre que em janeiro a autuada apurou prejuízo de R\$ 120.702,32; de janeiro a fevereiro, prejuízo de R\$ 182.680,91; de janeiro a março, prejuízo de R\$ 268.712,41, de janeiro a abril, prejuízo de R\$ 281.704,06; de janeiro a maio, prejuízo de R\$ 272.273,24; e de janeiro a junho, prejuízo de R\$ 199.718,63. No ano-calendário de 2002, apurou-se prejuízo fiscal de R\$ 14.438,91. Esses prejuízos sempre estiveram escriturados no livro diário e parte A do Lalur, conforme comprovam as suas cópias.

Por isso, a autuada não efetuou o recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases estimadas e não os declarou na DCTF. A

suspensão do recolhimento do IRPJ e da CSLL foi realizada na forma do artigo 230 do RIR 1999.

Os livros fiscais comprovam que não ocorreu fato gerador (auferir renda ou lucro) nos meses de janeiro a junho e ao término do ano-calendário de 2002, de sorte que o atraso na entrega das cópias não legitima a cobrança do IRPJ e da CSLL.

No caso deve ser aplicada a Súmula nº 76 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR).

Pede-se assim que seja julgado improcedente o lançamento, para anular os créditos tributários de IRPJ e CSLL, bem como a multa e os juros de mora.

O diário e o Lalur comprovam que a autuada estava autorizada a suspender o recolhimento do IRPJ e da CSLL em razão dos prejuízos apurados. Do mesmo modo, comprovam que as informações prestadas na DCTF estavam corretas, pois não havia IRPJ e CSLL a pagar no período de janeiro a julho. Assim, é absurda a multa isolada por falta de recolhimento e informação em DCTF das estimativas mensais. Deve ser anulada, uma vez que não houve a infração prevista no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

A aplicação da multa isolada de 75% é totalmente descabida em razão da já incidência de multa de ofício de 75% sobre o valor dos tributos apurados no ajuste anual. Com efeito, houve incidência de duas multas de 75% sobre a mesma base de cálculo, pela mesma infração. Em abono do argumento cita-se a ementa de acórdãos atribuídos ao Conselho de Contribuintes.

Pede-se: a) que seja julgado improcedente o lançamento, para anular os créditos tributários de IRPJ e CSLL, bem como a multa e os juros de mora; b) a total improcedência do lançamento fiscal.

A 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte - MG, analisou os lançamentos bem como a impugnação e decidiu pela manutenção em parte das exigências ancorada em argumentos que estão resumidos na ementa do acórdão 02-13.675 de 28 de Março de 2.007 abaixo transcrita.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário 2002

OMISSÃO DE RECOLHIMENTO - DIVERGÊNCIA ENTRE DIPJ E DCTF

Se o contribuinte não justificar, por meio de documentação hábil e idônea, a divergência entre o imposto apurado na declaração de rendimentos e o efetivamente recolhido ou informado em DCTF, é cabível a exigência da diferença a maior por meio de lançamento de ofício.

MULTA PROPORCIONAL NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA COM MULTA ISOLADA

A exigência do lançamento de multa isolada pela falta ou insuficiência do recolhimento de antecipações mensais não constitui impedimento para a exigência concomitante de multa proporcional na hipótese de se apurar na mesma ação fiscal que houve falta ou insuficiência de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

1/1

RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI TRIBUTÁRIA - Aplica-se a atos ainda não definitivamente julgados a lei tributária que lhes comine pena menos severa que a vigente ao tempo de sua prática.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

Inconformada a empresa apresentou recurso voluntário de fls. 419/425, onde repete as argumentações da inicial.

Pede o provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

O recurso é tempestivo dele conheço.

Argumenta o contribuinte que houve dificuldade em localizar os livros em razão das chuvas fortes que atingiram a região.

Não assiste razão ao recorrente, pois de acordo com a legislação, artigo 4º do Decreto-Lei nº 486 de 1.969, a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se referiam a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.

Por outro lado a recorrente teve prazo elástico para atendimento da intimação pois entre o Termo de Início de Fiscalização 19 de outubro de 2.006 e a autuação ocorrida em 30 de novembro do mesmo ano foram 42 dias, prazo mais que suficiente para localizar e apresentar documentação.

Assim, a escrituração sem apoio em documentação que lhe dera origem não faz prova a favor do sujeito passivo.

Vale ressaltar que pela opção do contribuinte, real anual, deveria ter recolhido as antecipações mensais, calculadas sobre a receita, porém não o fez.

Concluindo diferentemente do alegado pelo contribuinte o fato gerador ocorreu, o resultado foi por ele mesmo informado inclusive como já dito em DIPJ retificadora. Ora seria muito difícil errar duas vezes.

Assim em relação ao mérito das exigências de IRPJ e CSLL mantenho a decisão recorrida pelos seus próprios argumentos como se aqui estivessem escritos.

Quanto à multa isolada assiste razão ao contribuinte.

Trata a matéria de exigência da multa isolada prevista no artigo 44 Parágrafo 1º inciso IV, em virtude da falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa previsto no artigo 2º da Lei nº 9.430 de 1996.

A Contribuinte tributada com base no lucro real optou pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Existiam no âmbito deste Conselho teses conflitantes sobre a matéria, a Oitava Câmara decidia que a multa isolada deveria ser aplicada a qualquer tempo e independe do valor apurado no final do período base, enquanto que a Terceira Câmara entendia que a multa isolada só tem lugar antes da entrega da declaração, uma vez apurado o imposto esse deve prevalecer como base para eventual penalidade a ser aplicada.

Tal conflito jurisprudencial fora pacificado pela ampla maioria da 1ª Turma da CSRF na sessão de abril de 2.004, onde ficou assentada a tese que abaixo defendemos.

Como trata-se de exigência relativa a fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1997, a legislação aplicada é a abaixo transcrita.

Lei nº 9 430, de 27 de dezembro de 1996

CAPÍTULO I - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I - Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

Pagamento por Estimativa

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995

Art. 15 - A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 35 - A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o

valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

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

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

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

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 37 - Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º - A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

§ 2º -

§ 3º - Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

a) dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 2º do art. 39;

b) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração,

c) do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

d) do imposto de renda calculado na forma dos arts. 27 a 35 desta Lei, pago mensalmente.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 57 - Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Inicialmente temos que partir da interpretação do regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica sujeita ao lucro real.

A regra a partir de 01 de janeiro de 1997 é a apuração do lucro real em cada trimestre, ou seja, em 30 de abril, 31 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano, conforme artigo 1º da Lei n. 9.430 de 1996.

O contribuinte que não tiver condições de apurar o imposto trimestralmente ou que achar conveniente apurá-lo somente no final do ano, opta pelo real anual, mas se obriga a cumprir as regras relativas ao pagamento do IRPJ por estimativa, nos mesmos moldes base de cálculo e alíquota daquelas empresas que optaram pelo lucro presumido.

Ao optar sabe de antemão que deverá fazer os recolhimentos considerando como lucro os percentuais estabelecidos na legislação que variam de 1,5% para revenda de combustíveis a 32% para prestação de serviços, até o final do ano quando então deverá levantar o lucro real e comparar os valores recolhidos tendo como base o lucro estimado mensalmente com o valor devido com base no lucro real anual. Do cálculo pode resultar em imposto recolhido a menor, caso em que recolherá a diferença ou imposto pago a maior caso em que poderá compensar com os valores de tributos devidos apurados a partir de tal constatação.

A opção é livre visto que a regra é a apuração trimestral do IPRJ com base no lucro real, porém ao optar pela estimativa deve nela permanecer durante todo o ano calendário.

A lei faculta ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ por estimativa desde que comprove já ter recolhido imposto maior que o devido nos períodos anteriores, conforme artigo 35 da Lei 8.981. Tal suspensão depende de balanços ou balancetes mensais nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95. Se ficar demonstrado que nos períodos anteriores ao considerado, já recolhera o imposto em valor superior ao devido conforme regras do lucro real.

Analisando o artigo 35 podemos afirmar que a suspensão somente é possível a partir do segundo mês, visto que somente tem lugar a suspensão ou redução do recolhimento com base no lucro estimado se houver pago valor a maior em período ou períodos anteriores, com base em lucro real apurado no (s) períodos antecedentes. Isso indica que embora tenha feito a opção pela estimativa levantou balanço ou balancete mensais e fez demonstração do lucro real, com todas as adições e exclusões obrigatórias na área tributária.

O contribuinte age corretamente quando não recolhe o imposto ou o reduz em determinado período, considerando a base estimada, mas o faz com base em balanço ou balancetes mensais que demonstrem ter recolhido em períodos anteriores valores suficiente para cobrir no todo ou em parte o valor do tributo calculado com base na estimativa no novo período, considerando nos períodos anteriores o tributo devido com base em lucro real apurado, poderá reduzir ou até deixar de recolher a exação enquanto houver saldo positivo de períodos anteriores, considerados os meses anteriores dentro do mesmo ano calendário.

Tal exigência visa dar garantia ao sujeito ativo da relação tributária que a suspensão ou redução do tributo foi correta, visto que o contribuinte tem créditos de recolhimentos a maior de períodos anteriores, sem o cumprimento da obrigação acessória, levantamento do lucro real e balanços ou balancetes não há segurança quanto à suspensão ou redução do pagamento do tributo.

O legislador estabeleceu também que independentemente de ter o contribuinte optante pelo recolhimento do IRPJ e CSLL com base na estimativa, levantado balanços ou balancetes, ou ter apurado lucro real ou prejuízos, nos meses do ano calendário, deverá fazer o balanço anual e apurar o lucro real anual, ocasião na qual considerará os valores recolhidos, quer através de estimativa, quer através de retenção na fonte em às suas receitas consideradas na base de cálculo.

Disse também o legislador que a falta de pagamento do tributo com base na estimativa sujeita o infrator à multa de 75%, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV).

Na sistemática anual, o contribuinte é optante pela regra da estimativa mensal, visto que a regra geral para o lucro real é sua apuração, mensal até 1996 e trimestral a partir de 01.01.97. Nessa hipótese deve o contribuinte optante por esse regime realizar recolhimento por estimativa, a título de antecipação do imposto efetivamente devido no valor apurado em 31 de dezembro de cada ano. Vale dizer, rigorosamente que, para as pessoas jurídicas optantes por esse regime – BALANÇO ANUAL – o fato gerador do imposto de renda ocorre em 31 de dezembro e, portanto, antes dessa data não existe imposto devido, o que torna incorreta a utilização da expressão “pagamento mensal ou trimestral”, pois como modalidade de extinção de obrigação somente o seria após a ocorrência do fato gerador, daí o tratamento correto deve ser de antecipação do devido em 31.12. de cada ano.

A penalidade prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 visa dar efetividade à regra dos recolhimentos por estimativa, porém deve ser analisada e aplicada seguindo o princípio da razoabilidade.

Analisando a regra sancionatória podemos dizer que conjugando o caput do art. 44 com o inciso IV de seu § 1º, podemos afirmar que a multa somente pode ser cobrada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, vale dizer que deve haver uma obrigatoriedade do recolhimento de tributo ou contribuição, seja em forma definitiva seja como antecipação.

No caso de recolhimento por estimativa previsto no artigo 2º da Lei 9.430/96, para suspender ou reduzir o valor dos pagamentos a empresa deverá demonstrar através de balanços ou balancetes, que o valor acumulado já excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme preceitua o artigo 35 da Lei 8.981, que na letra “b” de seu § 1º diz que os balanços ou balancetes somente produzirão efeito para a determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano calendário. Tal previsão indica que tais obrigações acessórias têm caráter precário, ou seja servirão para comprovar o correto cumprimento da regra da estimativa no curso do ano calendário, após esse haverá prevalência do balanço anual.

Do expostos podemos concluir que há aparente conflito entre parte da norma sancionatória, inciso IV do § 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96, com o próprio caput do artigo já que o caput prevê multa para totalidade ou diferença de imposto, enquanto que o inciso IV prevê a multa ainda que seja apurado prejuízo fiscal no ano calendário.

Podemos afirmar que o aparente conflito também existe entre a previsão de exigência da multa ainda que se apure prejuízo, com a previsão contida na letra “b” do § 1º do artigo 35 da lei nº 8.981/95, nos casos que o contribuinte não recolhe as estimativas, e nem levanta os balanços ou balancetes, mas que no balanço em 31.12 apura prejuízo fiscal. Se os balanços e balancetes têm vida efêmera ou seja só servem até o levantamento do balanço que dirá a verdadeira base de cálculo; como pode a sua ausência, no caso de prejuízo final, ensejar a aplicação de penalidade após o cálculo do imposto? Não há mais imposto, logo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96 não há mais base de cálculo para a multa.

Não se diga que com isso possa estar se negando efetividade à previsão legal da exigência ainda que se apure prejuízo, tal dispositivo deve ser entendido dentro de uma interpretação sistemática que nos leva a crer que tal previsão significa que se o contribuinte não recolher as estimativas obrigatórias, não levantar balanços ou balancetes para comprovar prejuízo, ou mesmo os levantando e ficar comprovado lucro real e o contribuinte não recolher a exação, fica sujeito à multa isolada, que se aplicada durante o ano, ainda que no final do interregno venha a apurar prejuízo, lucro zero ou lucro inferior às estimativas a que estava

obrigado, a multa dever prevalecer não podendo as autoridades julgadoras reduzi-la ao nível do imposto devido na declaração anual.

Para compatibilizar as normas a interpretação deve ser feita levando-se em conta o princípio da razoabilidade, do fato consumado, (lucro real anual), e a previsão contida no artigo 112 do CTN.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

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.

De fato como já dissemos a aplicação da multa após o levantamento do balanço e a apuração resultado anual para fins fiscais, que pode ser prejuízo, lucro zero ou lucro positivo, deve ser aplicada com razoabilidade pois a dúvida está patente quanto à base de cálculo da multa. A base da penalidade seria o valor das antecipações não recolhidas ou, seria o valor do imposto apurado pelo lucro real anual? Se o contribuinte apurou prejuízo anual, a falta dos balanços ou balancetes que deveriam ter sido feitos e transcritos nos diários, que como já dissemos têm vida efêmera, podem ser motivo para a aplicação da multa?

Não há nenhuma dúvida de que o legislador elegeu como base de cálculo da penalidade o valor do tributo, que pode ser entendido durante o ano como o das antecipações e após o levantamento do lucro real anual o valor do tributo sobre ele calculado. (Art. 44 Lei 9.430/96).

Patente as dúvidas pode e deve o julgador aplicar o artigo 112 do CTN de modo a adaptar a exigência da penalidade ao objetivo do legislador, ou seja proteger o sistema de bases correntes com recolhimentos durante o período de formação da base tributável anual.

Assim entendo que a penalidade deve ser aplicada sobre as seguintes bases:

1ª) hipótese: o contribuinte não recolhe as estimativas e nem levanta balanços ou balancetes que pudessem comprovar prejuízo ou recolhimento a maior de imposto em períodos anteriores dentro do ano base.

Durante o ano calendário e no ano seguinte até o levantamento do balanço anual e apuração do lucro real anual, a base de cálculo da multa deve ser o valor das estimativas não recolhidas, calculando-se o valor do imposto ou contribuição social, mais adicional sobre o lucro estimado de oito por cento sobre a receita bruta auferida, ou os outros percentuais previstos na legislação para a atividade

Após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do caput do artigo 44 da Lei 9.430/96

Ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do

lucro real, visto que após essa data não há mais base de cálculo nos termos do caput do art. 44 da Lei 9.430/96 pois, as estimativas mostraram-se indevidas, se indevidas não podem mais ser base de cálculo, sob pena de se calcular penalidade sobre base inexistente. Nesse caso podemos dizer que houve apenas o não cumprimento de uma obrigação acessória que seria a demonstração através de balanços ou balancetes de que a empresa no curso do ano teve prejuízo e não lucro tributável.

2ª) Hipótese: a empresa não recolhe os valores devidos como estimativa, levanta balanços ou balancetes que demonstram a existência de lucro real e não de prejuízo.

Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.

A empresa apura lucro real anual em valor inferior aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.

CONCOMITÂNCIA DE APLICAÇÃO DAS MULTAS – ISOLADA E PROPORCIONAL:

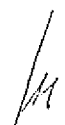
Após o ano calendário a fiscalização detecta omissão de receita, deve-se exigir a multa proporcional de 75% ou 150%, e não a multa isolada pois essa sanção é para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado.

No balanço anual a empresa apura imposto em valor superior às estimativas recolhidas, porém calculou e recolheu as antecipações cumprindo corretamente a legislação, não há multa a ser cobrada pois cumpriu corretamente as regras da estimativa.

No balanço anual a empresa apura imposto maior que as estimativas recolhidas em virtude de recolhimento a menor das estimativas a que estava sujeita, a multa a ser aplicada é a isolada sobre a diferença entre a soma das estimativas a que estava obrigada e a efetivamente recolhida.

A empresa declara em DIRF a estimativa correta, mas não recolhe, levanta balanço anual que mostra ser devida aquela estimativa, aproveita o valor da estimativa não recolhida para redução do imposto anual, a multa a ser lançada será a isolada pelo não recolhimento da estimativa, e o imposto deverá ser exigido na totalidade, ou seja, sem a consideração da estimativa declarada mas não recolhida.

A empresa não recolhe as estimativas e nem a contribuição no final do ano, por entender estar protegida por ação judicial transitada em julgado, a fiscalização exige a contribuição devida com base no balanço anual com multa de ofício de 75%, não pode exigir a multa isolada pois a infração sempre é a falta de recolhimento do tributo/contribuição e se exigida a multa isolada estaria sancionando duplamente o contribuinte pela mesma falta.



Essas foram as hipóteses que de antemão podemos prever, porém outra poderão surgir, as quais deverão ser analisadas de acordo com os fatos efetivamente ocorridos.

Para cada norma violada deve haver a certeza da resposta que deve seguir o princípio da proporcionalidade, ou seja a sanção deve de ser aplicada na medida da violação, com imparcialidade.

Entendo que o princípio da proporcionalidade aplica-se às sanções tributárias. O limite à sanção é o próprio bem jurídico protegido. No caso este bem é o crédito tributário. Será o valor desse crédito o limite máximo permitido à sanção.

Ora se durante o ano calendário o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele nesse período pode ser calculada a sanção, após o evento do balanço anual com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a ser aquele calculado sobre o lucro real efetivo, somente sobre esse, se houver é que poderá ser exigido imposto, logo esse é o limite para a aplicação da multa.

Exigir a multa e valor superior ao imposto apurado no ano, não só estaria ferindo a norma a que prevê a sanção pela utilização de valor maior que o tributo devido como base de cálculo, como o princípio da proporcionalidade, pois após o balanço o que mostrou ser devido a título de antecipação foi o valor do imposto apurado com base no lucro real anual, qualquer diferença a maior seria objeto de compensação ou restituição, logo utilizando uma base maior na realidade estaria a autoridade a exigir a multa não sobre a diferença de imposto mas, sobre um valor a ser restituído ou compensado, o que seria um verdadeiro absurdo.

A “sanção/coação, está para a relação jurídica sancionadora, assim como a prestação está para a relação jurídica obrigacional.” (1).

Para aplicação da tese exposta, devemos analisar a situação da empresa recorrente.

Manuseando os autos, verifico que da empresa fora exigidos IRPJ E CSLL apurados no final dos anos correspondentes com multa de ofício conforme acórdão de folhas recorrido, em relação aos mesmos períodos em que fora exigida a multa isolada.

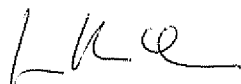
Ora conforme visto a penalidade visa dar efetividade da regra de conduta relativa à estimativa, sendo sua base o imposto a título de antecipação que não fora recolhido, porém como já ficou patente, após o final do ano prevalece a apuração anual, e somente sobre ela pode incidir qualquer penalidade, sob pena de bis in idem.

Mas não é só isso, a base de cálculo do tributo a título de estimativa, é obtido por presunção, um percentual é aplicado sobre as receitas e não por diferença como ocorre no final do ano, com o levantamento do balanço e a consideração de todas as adições e exclusões previstas para o lucro real, o que não ocorre em relação à base mensal.

Ora se a base de cálculo é obtida por presunção não leva em consideração as despesas, logo qualquer modificação relativa a despesa não modificaria a base mensal (RECEITA), sobre a qual aplica-se o percentual considerado (POR PRESUNÇÃO), como lucro para cálculo de um tributo que seu valor somente será conhecido no final do ano, podendo até mesmo redundar em prejuízo.

Assim conheço do recurso e no mérito dou-lhe provimento parcial para afastar a multa isolada aplicada.

À CSLL aplica-se a decisão dada ao IRPJ em virtude da íntima relação de causa e efeito que os une.

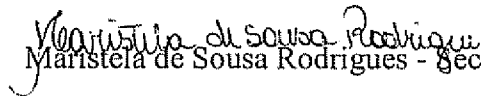


Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 06 AGO 2010


Maristela de Sousa Rodrigues - Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:

Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
QUARTA CÂMARA - 1ª SEÇÃO

4ª Câmara
Fls.: _____
1ª Seção
CARF

Processo nº : 10680.013518/2006-59

Interessado(a) : RAMIRES REFLORESTAMENTOS LTDA

TERMO DE JUNTADA

1ª Seção/4ª Câmara

Declaro que juntei aos autos original do acórdão nº 1402-00.180, (fls. ____/____), e certifico que a cópia arquivada neste Conselho confere com o mesmo.

Encaminhem-se os presentes autos à Procuradoria da Fazenda Nacional, para ciência do acórdão.

Em ____/____/____

Chefe da Secretaria