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

Processo nº	10935.004206/2006-15
Recurso nº	166.083 Voluntário
Acórdão nº	**1802-00.205 – 2ª Turma Especial**
Sessão de	1 de outubro de 2009
Matéria	IRPJ
Recorrente	BRESOLIN INDUSTRIA E COMERCIO DE MADEIRAS LTDA.
Recorrida	2ª TURMA DA DRJ CURITIBA/PR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

PAF - LANÇAMENTO - ERRO DE FATO.- PREENCHIMENTO DECLARAÇÃO.- ÔNUS DA PROVA - A prova do erro de fato no preenchimento da Declaração é incumbência do contribuinte. Assim, realizado o lançamento com a observância de todas as informações existentes e normas legais aplicáveis, deve contribuinte provar o seu direito, devendo suas alegações ser acompanhadas de documentos hábeis e idôneos a demonstrar a verdade dos fatos.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO

Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Além disso, não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto ao IRPJ e seus consectários, e, por voto de qualidade negar provimento ao recurso quanto à multa isolada. Vencidos os conselheiros Leonardo Lobo de Almeida, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e João Francisco Bianco que davam provimento parcial ao recurso para limitar a multa isolada ao valor do IRPJ devido, nos termos do relatorioe voto que integram o presente julgado. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor

ESTER MARQUES LINS DE SOUSA – Presidente.

LEONARDO LOBO DE ALMEIDA – Relator.

JOSÉ DE OLIVEIRA FERRAZ CORRÊA – Redator designado.

EDITADO EM: 04 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente da Turma), João Francisco Bianco (Vice-Presidente), José de Oliveira Ferraz Corrêa, Leonardo Lobo de Almeida, Nelso Kichel (Suplente) e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Cuida o presente de auto de infração de IRPJ, no valor total de R$ 124.023,10, incluindo juros de mora, multa de ofício e multa isolada, em razão da constatação, em procedimento interno de revisão de declarações do exercício de 2003, de divergência entre os valores informados na DIPJ e DCTF, ensejando, assim, o recolhimento da menor do IRPJ.

Devidamente cientificada a contribuinte da lavratura do auto de infração, foi apresentada Impugnação, alegando, em síntese, que:

- no exercício de 2003 declarou débitos de IRPJ e CSLL nas declarações DIPJ e DCTF incoerentes com o realmente apurado e devido, por não ter transportado os valores pagos por estimativa nos campos devidos, além de deixar de informar os valores a deduzir da base de cálculo negativa por prejuízos ficais;

- na ficha 12ª, linha 18, o valor de R$ 135.169,39 está incorreto, devendo se declarar o valor de R$ 0,00, em razão de ter sido apurado lucro anual de R$ 627.085,68, adicionados de R$ 9.591,87 (despesas indedutíveis) e subtraídos do valor de R$ 191.003,27, relativo à compensação dos prejuízos fiscais, restando um passivo a recolher de R$ 87.418,57. No entanto, por ter efetivado o recolhimento de diversos DARFs relativo à estimativa de IR, não restaria imposto a ser pago; e

- na ficha 17, linha 42, o valor correto seria R$ 1.378,93 e não R$ 56.437,71, pois ao se considerar o lucro anula de R$ 627.085,68, adicionados de R$ 9.591,87 (despesas indedutíveis) e subtraídos os valores relativos à compensação da base de cálculo negativa (R$ 191.003,27), ter-se-ia um passivo a recolher de R$ 40.110,69, já tendo efetuado o recolhimento de DARFs para pagamento por estimativa da CSLL.

A 2ª Turma da DRJ/CTA, considerando os argumentos apresentados na Impugnação, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o lançamento, para reduzir a exigência de IRPJ para R$ 46.384,61, com as respectivas multas e juros legais, mantendo integralmente a multa isolada, sob os seguintes fundamentos:

- a autoridade fiscal procedeu à apuração considerando os valores recolhidos e tomando como base de cálculo o valor informado como devido na DIPJ (R$ 135.169,39), deduzindo as estimativas recolhidas (R$ 84.383,13), resultando no valor de imposto devido de R$ 50.786,26;

- no entanto, o total considerado como estimativa do IRPJ não corresponde à totalidade de recolhimentos efetuados no período, constando do banco de dados da SRF pagamentos no valor total de R$ 88.784,78, devendo-se, portanto, subtrair do valor apurado como devido a diferença de R$ 4.401,65, resultando no valor de imposto de R$ 46.384,61;

- a demonstração do resultado do exercício, de fato, coincide com o valor de R$ 627.085,68, todavia não pode ser aceita a compensação de prejuízo por não ter sido alterada, pela fiscalização, o lucro real apurado;

-a autoridade fiscal partiu do lucro real apontado na DIPJ e limitou-se a deduzir os valores recolhidos a título de estimativa, não podendo se aceitar, em sede de impugnação, a alteração do lucro real mediante a simples informação de que dispunha de prejuízos a compensar, sem qualquer comprovação;

- a aplicação da multa isolada encontra previsão no artigo 44 da Lei n.º 9430/96, tendo os valores sido corretamente apurados; e

- em relação a CSLL, o pleito é objeto de outro processo administrativo.

Inconformada, em 01.04.2008, a contribuinte, ora recorrente, interpôs recurso voluntário, com os seguintes argumentos:

- que informou corretamente na DIPJ os rendimentos para base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, estando estes de acordo com balancete de suspensão ou redução, no entanto, nas demais fichas deixou de informar e considerar o valor da compensação dos prejuízos fiscais;

- que registrou em DCTF valores dos mesmos créditos tributários com discrepância, inclusive com recolhimentos mensais a maior;

- não foi considerada pela autoridade fiscal as fichas 11 e 17 da DIPJ, tendo descartado a hipótese de erro parcial no preenchimento;

- quanto a multa isolada, a autoridade administrativa apurou a diferença mensal dos valores recolhidos e os declarados na DIPJ, verificando, assim, o pagamento a menor nos meses de janeiro, abril, maio e junho, deixando, no entanto, de considerar os recolhimentos a maior realizado nos meses de março, outubro e dezembro;

- possibilidade de ser admitida a compensação de prejuízos fiscais não obstante erro de fato no preenchimento da declaração, a qual não invalida o procedimento, desde que comprovada a existência dos créditos; e

- impossibilidade de cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, por serem ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator LEONARDO LOBO DE ALMEIDA, Relator

O recurso é tempestivo e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

De plano, importante ressaltar que o ora Recorrente reconhece a existência de divergências entre os valores declarados na DIPJ e DCTF com os valores efetivamente recolhidos. A controvérsia reside na possibilidade ou não da compensação de prejuízos fiscais supostamente existentes.

A DRJ, em sua decisão, considerou a inexistência de provas hábeis a comprovar a existência de prejuízo a ser compensado, utilizando como base para cálculo do imposto devido o próprio valor de lucro real declarado na DIPJ, qual seja R$ 135.169,39.

Considerando tal valor e os efetivamente recolhidos por estimativa mensal, ter-se-ia o valor de imposto devido R$ 46.384,61. Insurge-se a ora Recorrente sob o argumento da possibilidade de compensação dos prejuízos fiscais, apesar da existência de erro de fato no preenchimento.

Ocorre, porém, que não há nos autos qualquer prova hábil a demonstrar a existência de prejuízos a serem compensados. Analisando os autos, verifica-se que não foram juntadas as declarações dos anos anteriores, de forma a demonstrar inequivocamente a existência concreta de prejuízos a serem compensados. Ademais, apenas em sede recursal junta cópia do LALUR que, em seu sentir, seria suficiente a dar suporte às suas alegações.

Na verdade, em que pese sua veemente argumentação, a contribuinte não apresentou, ao longo de todo o trâmite do presente processo administrativo, qualquer elemento que justificasse contabilmente o suposto erro cometido e os lançamentos realizados no LALUR.

Observe-se que não se trata de servir ou não o citado livro como prova, mas sim apontar quais as causas que teriam levado à sua correta escrituração, uma vez que o registro no LALUR é apenas o reflexo de fatos ocorridos anteriormente.

Na esteira desse entendimento, vale ressaltar que já se encontra pacífico nos Conselhos de Contribuintes o modo de regulação do ônus da prova em processo administrativo-fiscal, aplicando-se de forma subsidiária as regras do Código de Processo Civil. Confira-se:

> *PAF - ÔNUS DA PROVA – cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o do direito de lançar cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de*

Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente. (1º CC – 8ª Câmara – Recurso nº 156782 – Relatora Conselheira Ivete Malaquias Pessoa Monteiro – julgado em 13/06/2007)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. No direito processual, administrativo e judicial, o ônus da prova é de quem alega quanto aos fatos constitutivos de seu direito. (2º CC – 2ª Câmara – Recurso nº 139147 – Relator Conselheiro Gustavo Kelly Alencar – julgado em 03/07/2008)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ÔNUS DA PROVA - Cabe ao contribuinte fazer a prova dos fatos que modificam ou extinguem o crédito tributário. Não se desincumbindo desse ônus, mantém-se a autuação. (1º CC – 5ª Câmara – Recurso nº 127012 – Relator Conselheiro Eduardo da Rocha Schmidt – julgado em 15/06/2005)

Destarte, em sendo do contribuinte o ônus da prova quantos aos fatos por ele alegados, a teor do disposto no art. 16, III do Decreto 70.235/72 e no art. 333 do Código de Processo Civil, deve ser mantido o lançamento quanto ao valor do imposto devido.

Por outro lado, em relação à aplicação de multa de ofício isolada em razão do não-recolhimento ou o recolhimento a menor de parcelas de antecipações do IRPJ, discordo da posição adotada pela 2ª Turma da DRJ-Curitiba/PR.

Em que pese o entendimento de que haveria incidência multa isolada por falta de recolhimento de estimativa sobre os valores da receita omitida, isso se caracteriza em *bis in idem*. Isso ocorre porque a multa isolada possui a mesma base de cálculo da multa de ofício.

Deve-se, portanto, exonerar a autuada da multa isolada, já que a base de cálculo dele não pode ser o que se pagou como multa de ofício. Veja-se, a respeito, a jurisprudência deste Colegiado:

PENALIDADE - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ - BASE ESTIMADA. Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, § 1º, inciso IV, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal. Incabível a exigência da multa isolada. (1º CC – 7ª Câmara – Recurso nº 148967 – Relator Conselheiro Jayme Juarez Grotto – julgado em 28/05/2008)

MULTA ISOLADA - MULTA DE OFÍCIO - CUMULATIVIDADE - A aplicação da multa de ofício, cumulativamente com a multa isolada, implica em dupla penalização do mesmo fato e, por isso mesmo, esta deve ser

afastada. (1º CC – 5ª Câmara – Recurso nº 162680 – Relator Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento – julgado em 13/08/2008)

PENALIDADE - MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE IRPJ POR ESTIMATIVA – CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA PELA CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo com base em estimativa e da multa de ofício exigida pela constatação de omissão de receitas, que tiveram como base o mesmo valor apurado em procedimento fiscal. (1º CC – 8ª Câmara – Recurso nº 133053 – Relator Conselheiro Nelson Lósso Filho – julgado em 14/08/2003)

Por tudo exposto, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a multa isolada.

Leonardo Lobo de Almeida

Voto Vencedor

José de Oliveira Ferraz Corrêa, Conselheiro designado

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

A norma que estipula a penalidade aplicada pela Fiscalização está contida no art. 44, II, "b", da Lei 9.430/1996, conforme a redação dada pela MP 303/2006 e Lei 11.488/2007, e o dispositivo legal prevê que a multa deve ser aplicada ainda que tenha sido *apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*:

> *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% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
>
> *a) ...*
>
> *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.*

Não vislumbro outra interpretação possível para a parte final do texto acima transcrito, senão a de que a referida multa deve ser exigida da pessoa jurídica ainda que esta tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL.

Com efeito, a clareza da redação não possibilita entendimento diverso, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, o entendimento contrário implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido pela alínea "b" acima.

Também é importante destacar que o texto legal diz "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ...." e não "ainda que venha a ser apurado prejuízo fiscal ...", numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tudo isso que se disse até aqui serve para demonstrar que as estimativas mensais, de fato, configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador de 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação existe mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido.

Portanto, não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). Por isso, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

E ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

Assim, voto no sentido de também negar provimento ao recurso voluntário quanto à multa isolada pela falta de estimativas mensais.

José de Oliveira Ferraz Corrêa