



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

Processo n° 10980.009446/2009-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-001.227 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de junho de 2013
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO INDEVIDA DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES NEGATIVAS DE CSLL
Recorrente POSITIVO INFORMÁTICA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2006, 2007, 2008

Ementa:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO.

Nos termos do art. 21 do Decreto-Lei nº 1967, de 1982, reproduzido no art. 832 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), “a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.” A eventual admissibilidade dos resultados fiscais retificados condiciona-se à comprovação de que os instrumentos declaratórios originalmente apresentados não guardam relação com a escrituração refeita em data anterior à instauração do procedimento de fiscalização.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

Encerrado o período de apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente. O mesmo ocorre, no caso de ocorrência de prejuízo fiscal no exercício. Revela-se, portanto, improcedente a cominação de multa.

INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (súmula CARF nº 2).

JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para exclusão da multa isolada, nos termos do voto vencedor. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas.

“documento assinado digitalmente”

Plínio Rodrigues Lima

Presidente.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães

Relator.

“documento assinado digitalmente”

Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior

Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Plínio Rodrigues Lima, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimarães, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

Relatório

Trata o presente processo de exigências de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e MULTA ISOLADA, relativas aos anos-calendário de 2005 a 2007, formalizadas em virtude das infrações adiante descritas.

Consta registro nos autos de que a contribuinte, no curso da ação fiscal, apresentou declarações retificadoras (DIPJs), relativas aos anos-calendário sob ação fiscal e também em relação a 2003, aumentando os prejuízos fiscais e bases negativas antes apuradas. Consta, também, a informação de que o registro na Junta Comercial do estado do Paraná dos Livros Diário relativos ao período de 2003 a 2005 foram efetuados pela autuada em 04 de setembro de 2009, data em que já estava sob procedimento de fiscalização.

Em virtude de proposição feita pela Fiscalização, referidas retificações foram canceladas pelo Delegado da Receita Federal em Curitiba (fls. 139).

Foi efetuado lançamento de MULTA ISOLADA, relativamente ao ano-calendário de 2005, em virtude da insuficiência de recolhimento das antecipações obrigatórias do IRPJ (estimativas), tendo sido considerados os pagamentos localizados nos sistemas internos da Receita Federal. Não se aceitou compensação declarada no documento de fls. 149 (PER/DCOMP), sob argumento de que ela não correspondia ao fato gerador ocorrido em novembro de 2005.

Relativamente aos anos-calendário de 2006 e 2007, a Fiscalização apurou compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL

Inconformada, a autuada interpôs impugnação, momento em que trouxe os seguintes argumentos:

- que, tendo desconsiderado as DIPJs retificadoras apresentadas após o início da ação fiscal, a Fiscalização teria desprezado os princípios da verdade material – segundo o qual a administração deve tomar suas decisões com base no que efetivamente aconteceu e não com base na versão oferecida pelos administrados – e do dever de investigação;

- que a apresentação das DIPJs retificadoras acompanhadas de provas do erro de preenchimento das originais deve ser considerada;

- que a inteligência do art. 147 do CTN determinaria que a retificação das DIPJs poderia ser feita até o momento da constituição do crédito tributário e, no caso, as retificações foram procedidas no mês de setembro de 2009, antes, portanto, do lançamento, efetuado em 28/10/2009;

- que, sendo demonstrado o erro de fato, em homenagem ao princípio da verdade material, seria cabível a retificação do lançamento tributário, para se ajustar à realidade dos fatos;

- que a empresa Russel Bedford Brasil S/C elaborou parecer, anexo II, que demonstraria o erro no preenchimento das DIPJs originais;

- que teria procedido ao “Refazimento das Demonstrações Contábeis” com a finalidade de adequá-las às exigências da legislação societária e da Comissão de Valores Mobiliários, em face da abertura de capital promovida em dezembro de 2006.

- que ficou evidenciado que havia a necessidade de retificação das informações apresentadas, desde a finalização do processo de abertura do capital, o que ocorreu em dezembro de 2006, demonstrando que agiu no sentido de regularizar erro comprovadamente existente na Declaração (agiu no sentido de regularizar a Declaração original que estava totalmente incompatível com o novo cenário contábil da Companhia);

- que em relação a 2006 a retificação da DIPJ não alterou o montante do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, mas apenas o valor dos tributos a pagar;

- que, ciente de que o pagamento a título de estimativa mensal somente pode ser utilizado na dedução do IRPJ devido ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período, na DIPJ retificadora, incluiu a totalidade dos pagamentos do IRPJ estimativa na linha específica da DIPJ/07;

- que o total dos pagamentos de IRPJ estimativa foi utilizado, assim, para compor o saldo negativo de IRPJ do período, conforme a DIPJ retificadora, tendo sido esse, inclusive, o motivo da retificação da declaração original;

- que a diferença entre o saldo negativo da declaração retificadora e da retificada se deu basicamente em razão dos pagamentos “indevidos ou a maior” do IRPJ estimativa (igual argumentação se aplicaria à CSLL);

- que, em relação a 2007, na medida em que as alterações não provocaram alteração do lucro real antes da compensação de prejuízos fiscais, o cancelamento da Declaração Retificadora não a prejudica;

- que, relativamente à multa isolada, a autoridade fiscal tomou por base as declarações originais, enquanto os cálculos foram feitos baseando-se nas retificadoras;

- que, ao se desconsiderar as DIPJs retificadoras, o Fisco deveria também ter desconsiderado as PER/DCOMPs apresentadas após a escrituração ter sido refeita;

- que, entre os fatos originalmente praticados, encontram-se as compensações do IRPJ estimativa com créditos de saldo credor de IPI, conforme PER/DCOMPs originalmente encaminhadas à Receita Federal, que, após as Demonstrações Contábeis terem sido refeitas, foram canceladas;

- que a decisão da Auditora-Fiscal não poderia basear-se em “dois pesos e duas medidas”, pois deveria, ao ter desconsiderado as DIPJs originais, ter admitido também os PER/DCOMPs e DCTFs originais;

- que, encerrado o período de apuração do IRPJ, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto

efetivamente devido (e conforme DIPJ retificadora esse montante seria imaterial), revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças;

- que a multa é inexigível em virtude de ofensa ao princípio constitucional do não-confisco e em razão da garantia do direito à propriedade, sendo o percentual de 75% abusivo e não-razoável;

- que a taxa selic é inexigível, seja em razão da inexistência de legislação que a institua (contrariando o art. 161, §1º, do CTN), seja porque os valores acumulados de tal taxa em nada coadunam com o art. 192, §3º, da Constituição Federal;

- que a taxa selic teria natureza de juros remuneratórios e não moratórios, contrariando o CTN, que seria norma de hierarquia superior à Lei Ordinária nº 9.065/95.

A 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, Paraná, apreciando as razões trazidas pela defesa inaugural, decidiu, por meio do acórdão nº. 24.857, de 10 de dezembro de 2009, pela procedência dos lançamentos tributários.

O referido julgado restou assim ementado:

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE.

A conduta do contribuinte no sentido de retificar suas declarações não é espontânea quando motivada pelo medo de ser autuado em razão de ter sido iniciado procedimento de fiscalização contra si (a retificação foi provocada por circunstâncias alheias à vontade do contribuinte: a instauração da ação fiscal).

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL.

O direito de o contribuinte retificar suas DIPJs decai no mesmo prazo final estipulado pela legislação tributária para a decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário respectivo.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O princípio da verdade material permite que a autoridade administrativa se baseie em outros elementos de prova que não os trazidos aos autos pelas partes.

PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. EXIGIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O princípio da verdade material não dispensa a comprovação dos fatos alegados pelo contribuinte, que precisam estar demonstrados e comprovados nos autos.

EXIGIBILIDADE DA MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVA MENSAL NÃO RECOLHIDA.

Conforme determina o art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pela Lei nº 11.488/07, é exigível multa isolada de 50% sobre o não-recolhimento da estimativa mensal, independentemente do momento em que a autuação fiscal é procedida (dentro do prazo decadencial).

LANÇAMENTOS REFLEXOS. CSLL.

Aplicam-se aos lançamentos reflexos as mesmas razões de decidir inerentes ao IRPJ.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. A alegação de caráter confiscatório compreende apreciação de consonância da lei com princípios constitucionais, e a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula 1º C.C. nº 4)

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 553/622, por meio do qual repisa a argumentação expendida na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães

Tenho por tempestivo o recurso voluntário interposto, eis que ausente prova de ciência da decisão exarada em primeira instância.

Em conformidade com o Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal (fls. 186/190), a contribuinte teve as suas declarações relativas ao período de 2004 a 2007 submetidas à revisão interna, e, intimada a prestar esclarecimentos acerca de falta e/ou insuficiência de recolhimento de tributos e contribuições ali apurados, solicitou inúmeras prorrogações do prazo para atendimento, promovendo, ao final, significativas alterações nas referidas declarações.

Considerando o fato de a contribuinte encontrar-se sob procedimento fiscal, bem como as disposições do art. 832 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) e que, relativamente aos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005, períodos em relação aos quais ela (a contribuinte) pretendeu alterar os resultados fiscais e o registro dos Livros Diário foi efetuado após o início do procedimento fiscal, a autoridade autuante formalizou Representação ao Delegado da Receita Federal em Curitiba propondo o cancelamento das DIPJ retificadoras.

Às fls. 139 do presente consta pronunciamento do Delegado da Receita Federal em Curitiba nos autos do processo administrativo nº 10980.009238/2009-12 autorizando o cancelamento das DIPJ retificadoras apresentadas pela contribuinte.

Diante do cancelamento das declarações retificadoras, a autoridade fiscal, considerando os registros efetuados nas declarações originais apresentadas, além de promover lançamentos de PIS e COFINS em feito próprio, apurou as seguintes infrações:

- i) insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ relativa ao ano-calendário de 2005;
- ii) compensação indevida de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL, relativamente aos anos-calendário de 2006 e de 2007.

Na instância *a quo*, a impugnação interposta pela contribuinte fiscalizada foi julgada improcedente, mantendo-se, na íntegra, os lançamentos tributários efetuados.

Aprecio, pois, os argumentos trazidos em sede de recurso voluntário.

Alega a Recorrente que a Fiscalização, ao desconsiderar as declarações retificadoras, acabou por desprezar os princípios da verdade material e do dever de investigação. Diz que a apresentação de declarações retificadoras acompanhadas de provas suficientes a demonstrar **o mero erro de preenchimento**, comprovado por laudo de auditoria, deve ser considerada pela Fiscalização. Argumenta que, nos termos do art. 147 do Código Tributário Nacional (CTN), a alteração de declaração somente pode ocorrer antes do lançamento (lavratura do auto de infração), quando comprovada a ocorrência de erro. A

Recorrente reproduz excertos de Parecer anexado à impugnação, pedindo que eles sejam considerados como parte integrante da peça recursal. Afirmar que o Fisco não foi diligente no sentido de avaliar se a declaração original representava a realidade das operações contábeis, geradoras da obrigação tributária. Rebatendo questionamento trazido pela decisão recorrida acerca dos erros de preenchimento cometidos, apresenta quadros esclarecendo que *“fica evidentemente demonstrado que os critérios societários discrepantes da legislação tributária pertinente ao IRPJ/CSLL foram devidamente neutralizados quando da apuração do Lucro Real e da CSLL.”* Sustenta que, caso a decisão de cancelamento das DIPJ retificadoras seja mantido, dever-se-ia observar todos os fatos originais e não apenas a DIPJ original. Diz que *“dentre os fatos originalmente praticados pela POSINFO encontra-se as compensações do IRPJ Estimativa com créditos de Saldo Credor de IPI, conforme PER/DCOMPs originalmente encaminhadas a Receita Federal do Brasil (documentos já apresentados na impugnação). Essas PER/DCOMPs, após o Refazimento das Demonstrações Contábeis, foram canceladas pelo contribuinte, no pressuposto lógico de que as DIPJs Retificadoras seriam aceitas por representarem os fatos contábeis atuais do contribuinte.”* Adita que este Colegiado vem decidindo que, encerrado o período de apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças. Por fim, alega que a multa de ofício no patamar de 75% revela ofensa ao princípio constitucional do não confisco e que a TAXA SELIC não se presta à utilização como equivalente aos juros moratórios incidentes sobre os débitos de natureza fiscal.

Observo de início que o art. 147 do CTN, referenciado pela Recorrente, trata do denominado LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO, enquanto que, aqui, estamos diante de tributo e contribuição sujeitos ao LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, logo, não se revela apropriado aplicar as disposições nele contidas à circunstância versada nos autos.

Norma adequada, penso, é a prevista no art. 21 do Decreto-Lei nº 1967, de 1982, reproduzida no art. 832 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99) e referenciada no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 186/190, que estabelece que *“a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.”*

Não se trata, portanto, como alega a Recorrente, de negar vigência ao art. 147 do CTN, mas, sim, de adequada subsunção do fato à norma de regência.

A lide a ser apreciada, a meu ver, pode ser solucionada a partir da opção por uma das seguintes assertivas: a) de fato, a contribuinte cometeu mero erro de preenchimento em suas declarações, de modo que, antes de iniciada a ação fiscal, refez suas demonstrações contábeis e fiscais, não obstante só ter efetuado as retificações das declarações correspondentes no curso do procedimento fiscal; ou b) diante da instauração do procedimento fiscal, a contribuinte decidiu alterar por completo os seus resultados contábeis e fiscais, de modo a tornar insubsistentes as infrações apuradas pela autoridade tributária.

A contribuinte foi intimada em 28 de maio de 2009 a prestar esclarecimentos, entre outras questões, em relação a ausência/insuficiência de recolhimento de estimativas e à inconsistência detectada na compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas de CSLL (fls. 03/04 e 08). Em resposta, requereu prorrogação do prazo para atendimento (fls. 09). Posteriormente, apresentou esclarecimentos acerca dos seguintes fatos: i) PIS – ano-calendário

e 2004; ii) COFINS – ano-calendário de 2004; iii) COFINS – ano-calendário de 2006; iv) IRPJ – ano-calendário de 2005; v) IRPJ – ano-calendário de 2006

Na ocasião em que apresentou os esclarecimentos relativos à intimação que lhe foi cientificada em 28 de maio de 2009, a contribuinte informou: a) relativamente ao IRPJ do ano-calendário de 2005 – que, diante da divergência em relação aos registros feitos na DCTF a título de estimativas dos meses de janeiro, fevereiro, novembro e dezembro, haveria necessidade de retificação da DIPJ; b) relativamente ao IRPJ do ano-calendário de 2006 – que não havia identificado irregularidades e que os valores registrados a título de estimativas dos meses de janeiro, fevereiro, maio e julho haviam sido extintos por meio de compensação; c) relativamente à CSLL do ano-calendário de 2006 – que não havia identificado irregularidades e que os valores registrados a título de estimativas dos meses de janeiro, fevereiro, maio e julho haviam sido extintos por meio de compensação.

As divergências entre os valores registrados a título de estimativas de IRPJ do ano-calendário de 2005 na DIPJ e os consignados na DCTF foram as seguintes:

MÊS/ANO	DIPJ	DCTF
JAN/05	641.580,90	0,00
FEV/05	966.755,58	0,00
NOV/05	1.470.560,13	1.031.543,07
DEZ/05	684.663,08	0,00

Nessa mesma intimação cuja ciência se deu em 28 de maio de 2009, a contribuinte foi instada a apresentar o LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL – LALUR, no qual encontravam-se registrados os saldos a compensar de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL existentes em 31/12/2006 e 31/12/2007.

A contribuinte solicitou prorrogação do prazo para atendimento em 02 de junho de 2009 (fls. 09) e em 26 de junho de 2009 (fls. 17).

Em 29 de junho de 2009, a contribuinte foi intimada a apresentar o LALUR correspondente aos ajustes efetuados no ano-calendário de 2005 (fls. 19/20). Em 11 de agosto de 2009, foi reintimada a apresentar o LALUR com os ajustes do ano-calendário de 2005 e a apresentar o comprovante das eventuais retificações promovidas na DIPJ, DICON, DCTF e DARF's (fls. 21/22). Em 17 de agosto de 2009, solicitou, mais uma vez, prorrogação do prazo para atendimento (fls. 23).

Em 09 de setembro de 2009, a contribuinte encaminhou à Fiscalização os seguintes documentos (fls. 24): LALUR dos anos de 2003 a 2007; cópia do Termo de Abertura e do Termo de Encerramento e dos Balanços Patrimoniais dos anos de 2003 a 2007; cópia das DIPJ dos anos de 2003 a 2007; cópia das Demonstrações Financeiras relativas aos exercícios sociais encerrados em 31 de dezembro de 2003 e 2004 e Parecer de Auditoria, com demonstração nas Notas Explicativas da composição das bases de cálculo negativas de CSLL e dos prejuízos fiscais utilizados posteriormente; e controle interno demonstrando os valores a pagar de IRPJ e CSLL dos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, com cópia das DCTF.

Em 23 de setembro de 2009, a contribuinte encaminhou correspondência à Fiscalização, por meio da qual apresentou esclarecimentos detalhados acerca das retificações que efetuou (fls. 26/36).

Relativamente às retificações efetuadas pela contribuinte nas declarações anteriormente apresentadas, resta assinalado no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal de fls. 186/190, *in verbis*:

1 - **Ano-calendário de 2003** - Em que pese já expirado o prazo para retificações esta foi pleiteada, para **eleva o prejuízo** informado ao fisco de - 3.001.525,45 para - 8.775.769,82 e Base de Cálculo Negativa da CSLL de - 3.220.115,83 para -8.994.360,23 vide DIPJ's de folhas 71 a 75 - original e 76 a 78 retificadora/cancelada e informações do contribuinte às folhas 34;

2 - **Ano-calendário de 2004** - O contribuinte, em DIPJ retificadora, **transforma o Lucro de 1.953.336,73 para um prejuízo de -12.957.488,60 e Base de Cálculo da CSLL de 1.953.336,73 para -12.957.488,60** - vide DIPJ's de folhas 79 a 83 - original e 84 a 87 - retificadora/cancelada e informações do contribuinte às folhas 35;

3 - **Ano-calendário de 2005** - **Reduziu seu Lucro de 19.984.759,59 para 822.131,14 e Base de Cálculo da CSLL de 21.241.193,56 para 1.323.917,73** - vide DIPJ's de folhas 88 a 94 - original 95 a 101 - retificadora/cancelada e informações do contribuinte às folhas 35;

4 - **Ano-calendário de 2006** - Houve alteração do IRPJ e CSLL a Pagar – aumentou Valores Negativos, conforme DIPJ's de folhas 102 a 113 - original e 114 a 125 - retificadora/cancelada e informações do contribuinte às folhas 35;

5 - **Ano-calendário de 2007** - Houve Alteração do Lucro Real - Ficha 09A.

No ano-calendário de 2005, onde se trabalha o recolhimento e/ou compensação do IRPJ mensal apurado por estimativa ou com base em balanço/balancete de suspensão ou redução, o contribuinte **reconhece a divergência entre os valores informados na DIPJ e declarados em DCTF e afirma que o correto é o que está na DCTF - folhas 15; no entanto, entre os fatos geradores por nós questionados (janeiro, fevereiro, novembro e dezembro-planilha de fls. 152), apenas o mês de novembro comporta valor declarado - folhas 147 e mesmo assim, a empresa altera todos os valores mensais na DIPJ retificadora/cancelada de folhas 95 a 101.**

Os valores constantes do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR - situação em 31/12/2005, 2006 e 2007 - cópia de folhas 37 a 54 **divergem** das informações apresentadas pela empresa a este fisco e controladas no Sistema SAPLI - folhas 157 a 162, relativamente ao Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL (ano-calendário de 2005) e saldo de prejuízos a compensar (anos-calendário de 2005 a 2007).

De forma sintetizada, vão a seguir demonstradas as **alterações promovidas pela empresa em suas DIPJ's retificadoras/canceladas dos anos-calendário de 2003 a 2007**:

ANO-CALENDÁRIO DE 2003 – Folhas 73/74; 77/78

Aumentou o prejuízo de 3.001.525,45 para 8.775.769,82;

Aumentou a Base de Cálculo Negativa da CSLL de (-) 3.220,115,83 para (-) 8.994.360,23;

ANO-CALENDÁRIO 2004 – Folhas 81/82:86/87

Transformou um Lucro de 1.953.336,73 para um prejuízo de (-) 12.957.448,60

Alterou a b.cálculo da CSLL de 1.953.336,73 para (-) 12.957.448,60;

ANO-CALENDÁRIO DE 2005 – Folhas 92/93; 100/101

Reduziu o Lucro de 19.984.759,59 para 822.131,14

Reduziu a b.cálculo da CSLL de 21.241.193,56 para 1.323.917,73

ANO-CALENDÁRIO DE 2006 - Folhas 108,112,120:

Procedeu alterações na Ficha 12-4, modificando o IRPJ a pagar de (-) 4.322.210,76 para (-) 6.325.580,16;

Procedeu alterações na Ficha 17, modificando CSLL a pagar de (-) 1.558.517,50 para 9-) 2.450.159,65.

ANO-CALENDÁRIO DE 2007 – Folhas 129,135.

Promoveu alterações no Lucro Real.

(GRIFOS DO ORIGINAL)

Consideradas as informações apresentadas no PARECER de auditoria anexado à impugnação e que foram reproduzidas na peça recursal, o “mero erro” de preenchimento a que faz referência a Recorrente tem origem nos seguintes fatos: a) nos anos-calendário de 2003 e de 2004 os controles internos apresentados pela contribuinte não permitiam a realização de exames de valorização dos estoques de produtos acabados e mercadorias para revenda; b) em Assembléia Geral Extraordinária realizada em **30 de agosto de 2006** houve autorização para a abertura de capital da Companhia; e c) no processo de preparação para a abertura de capital houve a contratação de instituições especializadas no mercado de capitais, que a apoiaram na implementação de melhorias nos controles internos do estoque, bem como em relação a ações contábeis preventivas face às exigências da CVM

Analisando o fragmento do citado PARECER reproduzido na peça recursal, é possível explicitar as alterações empreendidas pela contribuinte na apuração dos resultados fiscais.

São elas:

1. alteração, no ano-calendário de 2003, do resultado do exercício de (R\$ 6.383.319,09) para (R\$ 6.967.008,32);

2. alteração, no ano-calendário de 2003, do resultado fiscal de (R\$ 3.001.525,45) para (R\$ 8.775.769,85) – apesar de as adições terem sido aumentadas de R\$ 5.750.743,66 para R\$ 9.748.746,93, as exclusões também foram aumentadas de R\$ 3.001.525,45 para R\$ 8.775.769,85, em virtude registros a título de AMORTIZAÇÃO DE

PROVISÃO DE ÁGIO (R\$ 3.376.936,20) e de APLICAÇÃO EM GASTOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO (R\$ 5.811.622,24);

3. alteração, no ano-calendário de 2004, do resultado do exercício de R\$ 15.965.287,85 para (R\$ 7.503.605,51);

4. alteração, no ano-calendário de 2004 do resultado fiscal de R\$ 1.953.336,74 para (R\$ 12.957.448,63), havendo, da mesma forma, inclusão de exclusões a título de AMORTIZAÇÃO DE PROVISÃO DE ÁGIO (R\$ 3.376.936,20) e de APLICAÇÃO EM GASTOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO (R\$ 6.436.839,90);

5. alteração, no ano-calendário de 2005, do resultado do exercício de R\$ 32.461.768,53 para R\$ 21.568.659,01;

6. alteração, no ano-calendário de 2005, do resultado fiscal de R\$ 19.984.759,73 para R\$ 1.174.472,96, havendo, da mesma forma, inclusão de exclusões a título de AMORTIZAÇÃO DE PROVISÃO DE ÁGIO (R\$ 3.376.936,30), e, apesar de ter sido efetuada redução do valor registrado a título de APLICAÇÃO EM GASTOS COM PESQUISA E DESENVOLVIMENTO, o montante consignado a título de DIFERIMENTO DE LUCRO NAS OPERAÇÕES COM ÓRGÃOS PÚBLICOS foi alterado de R\$ 113.131,02 para R\$ 23.067.160,30.

As alterações promovidas nos RESULTADOS DOS EXERCÍCIOS decorreram, segundo os dados do PARECER em questão, de inúmeros ajustes. No ano-calendário de 2005, inclusive, citadas alterações alcançaram a determinação do custo e das despesas operacionais. No caso das despesas, para que se possa ter uma idéia das alterações indicadas, além de ter havido elevação dos valores de algumas rubricas, foram introduzidos dispêndios antes inexistentes (só em DESPESAS COMERCIAIS – DEMAIS DESPESAS, em que não havia qualquer registro, foi assinalado o valor de R\$ 35.634.848,45).

Não se trata, pois, de “mero erro de preenchimento” das declarações apresentadas, mas, sim, de substanciais alterações na escrituração contábil da Recorrente, que, da mesma forma, provocaram significativas alterações na apuração das bases de cálculo da exações devidas.

Não obstante, em homenagem ao princípio da verdade material, reclamado pela Recorrente, entendo que, restando demonstrado nos autos que referidas alterações foram promovidas em data anterior à instauração do procedimento fiscal e antes do prazo de homologação estampado no parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, elas devem ser admitidas, ainda que as declarações de informações tenham sido alteradas em data posterior à citada instauração do procedimento fiscal. Creio que, neste caso, em convergência com o alegado pela Recorrente, deve-se privilegiar a verdade dos fatos, pois, independentemente do refletido nas declarações não retificadas, a contabilidade refeita e a respectiva documentação de suporte encontrar-se-iam à disposição do autoridade fiscal, no momento da deflagração do procedimento, possibilitando, assim, a aferição dos resultados fiscais efetivos.

Ao descrever os motivos justificadores das retificações empreendidas na sua escrita, a contribuinte apresenta uma argumentação que conduz à idéia de que, muito antes do início do procedimento fiscal, já havia tomado providências nesse sentido. O Parecer anexado à impugnação e do qual foram reproduzidos fragmentos na peça recursal, inclusive, afirma que a

Recorrente “a partir do processo de abertura de capital que ocorreu no final de 2006 (ver publicações em Anexo I: Diário Oficial do Paraná e Jornal Indústria e Comércio), SEMPRE demonstrou em todos os seus documentos societários publicados, quais seriam os saldos dos prejuízos fiscais,...”. Diz que isso pode ser observado por meio das notas explicativas das Demonstrações Contábeis dos Exercícios Sociais de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007.

De acordo com discriminação feita por ela própria (fls. 249), à impugnação a contribuinte juntou: PROCURAÇÃO, CONTRATO SOCIAL E SUAS ALTERAÇÕES; PARECER ELABORADO PELA EMPRESA RUSSEL BEDFORD BRASIL S/C LTDA; e CÓPIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

O PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE 31/DEZ/04 E 31/DEZ/03 (fls. 353/382), datado de 25 de setembro de 2006, não constitui, por si só, documento hábil para comprovar que, na data da sua suposta emissão, toda a contabilidade da contribuinte já havia sido refeita. A sua emissão, proveniente de uma empresa contratada pela Recorrente, não goza de independência tal capaz de torná-lo prova incontestável de que, àquela data, os fatos nele retratados já se encontrava, refletidos em uma “nova” contabilidade da contribuinte.

As cópias de folhas do Razão e do Livro de Apuração do Lucro Real também não constituem documentação hábil para tal intento, eis que tais livros não são submetidos a registro, o que impossibilita precisar a data em que foram confeccionados.

A rigor, os únicos documentos que poderiam ser considerados hábeis para comprovar que as demonstrações contábeis e fiscais da Recorrente foram efetivamente refeitas antes da instauração do procedimento fiscal são os seguintes:

- PUBLICAÇÃO NO DIÁRIO OFICIAL DO ESTADO DO PARANÁ (fls. 476), de 02 de outubro de 2006, que trata, entre outros assuntos, da aprovação da abertura de capital da fiscalizada;

- PUBLICAÇÃO (fls. 477), datada de 28 de setembro de 2006, que também trata da referida aprovação da abertura de capital;

- PUBLICAÇÕES NO DIÁRIO OFICIAL DO ESTADO DO PARANÁ (fls. 478/488), de 07 de março de 2007, 06 de março de 2007, 22 de fevereiro de 2008, 21 de fevereiro de 2008, que tratam de Relatório da Administração; e

- PUBLICAÇÕES DIVERSAS (fls. 494/497), que enaltecem os resultados alcançados pela empresa.

Tais documentos, entretanto, não fazem qualquer referência a suposto “refazimento” da escrituração da Recorrente.

A documentação juntada ao recurso voluntário, relacionada a algumas retificações empreendidas pela contribuinte em suas declarações, em nada contribui para demonstrar que referidas alterações foram promovidas em data anterior ao início da ação fiscal.

Os sucessivos pedidos de prorrogação do prazo para apresentação de documentos que, a rigor, deveriam ter sido entregues de forma imediata, militam a favor da tese de que efetivamente a contribuinte, a partir da instauração do procedimento de

fiscalização, decidiu alterar por completo os seus resultados fiscais, de modo a tornar insubsistentes as infrações apuradas pela autoridade tributária.

Merece destaque o fato de que a retificação relativa ao ano-calendário de 2003, à época em que foi promovida, recaiu sobre resultados fiscais que já se encontravam homologados tacitamente, não sendo, assim, passíveis de revisão pela autoridade fiscal.

Na linha do argumentado pela decisão recorrida, merece destaque, ainda, o disposto na súmula CARF nº 33, abaixo reproduzida.

Súmula CARF nº 33: A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

Dentre os fundamentos utilizados pela Turma Julgadora de primeira instância para considerar improcedente a impugnação interposta, considerados o que aqui já foram referenciados, imputo relevância aos seguintes:

i) entre os motivos que a levaram a refazer suas demonstrações contábeis, a contribuinte aponta o fato de não ter observado as determinações específicas da Comissão de Valores Mobiliários, porém, nos anos-calendário de 2003 e de 2004, assim como nos anos seguintes até a abertura do seu capital social, ela não era COMPANHIA ABERTA, não se submetendo, assim, às normas editadas pela referida autarquia, inexistindo, também, determinação nesse sentido;

ii) os Livros Diário refeitos só foram registrados na Junta Comercial do estado do Paraná em 04 de setembro de 2009;

iii) o denominado “refazimento” da escrituração só foi efetuado após o início do procedimento fiscal;

iv) a simples anexação de cópia de jornais em que foram publicados, no final de 2006, o PROSPECTO DEFINITIVO DA OFERTA PÚBLICA DE DISTRIBUIÇÃO PRIMÁRIA E SECUNDÁRIA DE AÇÕES ORDINÁRIAS DE EMISSÃO DA POSITIVO INFORMÁTICA S/A, não comprova erro na escrituração contábil;

v) caberia ao contribuinte trazer aos elementos de prova suficientes para formar a convicção de que a escrituração que serviu de base para o preenchimento das DIPJ originalmente entregues à Receita Federal estava errada; e

vi) o Parecer que constituiu o ANEXO II da impugnação, emitido pela empresa RUSSEL BEDFORD BRASIL S/C, conforme comprova o documento de fls. 284 dos autos, foi entregue à contribuinte em 13 de novembro de 2009 e foi elaborado especificamente para servir de suporte para a contestação aos autos de infração lavrados.

Para contraditar as conclusões expendidas na decisão recorrida, a contribuinte assinala:

Embora o contribuinte, na defesa, tenha apresentado os elementos necessários de convicção de que operou o refazimento de sua escrituração contábil, o refazimento de auditoria independente sobre essa nova escrituração contábil, a publicação em jornais de grande circulação das novas Demonstrações Contábeis, a apreciação, dessas novas Demonstrações Contábeis, por parte da CVM e do mercado

em geral quando da abertura do capital, a retificação das obrigações acessórias tributárias (DCTF, DICON, DIPJ, LALUR), o arquivamento na Junta Comercial do Estado do Paraná do novo Livro Diário, os julgadores decidiram que seria imprescindível a comprovação do fato de que a verdade material deveria sobrepor-se a Declaração Original.

Entretanto, como já dito, não identifico nos autos documento hábil que comprove que o “refazimento” da escrituração se deu em data anterior ao início do procedimento fiscal. Os Livros Diário, elementos essenciais à comprovação em questão, como bem ressaltou a autoridade julgadora de primeira instância, só foram registrados na Junta Comercial do estado do Paraná em 04 de setembro de 2009.

A partir da premissa expressa na presente apreciação no sentido de que a admissibilidade das retificações contábeis deve ficar condicionada à espontaneidade da contribuinte, isto é, deve restar devidamente comprovado que elas foram efetuadas antes do início do procedimento de fiscalização, o que, considerada a documentação aportada ao processo, não se concretizou, não cabe, a meu juízo, análise acerca da natureza e das justificativas trazidas na peça de defesa acerca das alterações empreendidas.

O pedido da Recorrente no sentido de que sejam restabelecidas os pedidos de compensação das estimativas para as quais foram aplicadas multas isoladas em virtude da falta de recolhimento, a meu ver, não pode ser acolhido. Observo que os pedidos de cancelamento das PER/DCOMP correspondentes, espontaneamente apresentados pela ora Recorrente, foram formalizados em 21 de dezembro de 2006, 22 de dezembro de 2006 e 15 de janeiro de 2007, não identificando-se, salvo pelo fato de neles ter sido consignado como motivo a “total inexistência de débitos”, relação com as DIPJ retificadoras que, como já visto, foram apresentadas em 2009.

Não me parece razoável que a contribuinte tenha promovido a entrega de pedidos de cancelamento de compensações, mas, diante de uma suposta constatação de erros na sua escrituração, não tenha providenciado, na mesma época, a entrega dos demais documentos retificadores.

Não se pode descartar, ainda, a hipótese de que os créditos indicados nos pedidos de compensação já tenham sido utilizados pela contribuinte, e o fato de que não existe suporte legal para que a autoridade julgadora administrativa possa tornar sem efeito as solicitações de cancelamento.

No que diz respeito à alegação da Recorrente no sentido de que a MULTA ISOLADA em razão da falta de recolhimento das antecipações obrigatórias (estimativas) não poderia ser aplicada após o encerramento do período de apuração, entendo que o argumento não encontra respaldo na legislação de regência, eis que tal fator limitador não foi expressado pela norma sancionatória, e, a meu ver, não pode ser trazido por meio de exercício interpretativo, sob pena de violação ao disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Acompanho, pois, o entendimento de que não existe óbice à aplicação da multa em questão na situação em que o contribuinte apura prejuízo fiscal no encerramento do período de apuração. Ao contrário, a própria lei que comina a penalidade estabelece a possibilidade de aplicação, senão vejamos:

...

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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.

(GRIFEI)

No que tange à multa de ofício proporcional de 75%, cabe destacar que citada sanção pecuniária encontra-se prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e, em que pese os argumentos trazidos pela Recorrente acerca de uma suposta violação a preceito de índole constitucional, este Colegiado, como é cediço, não é competente para apreciar as questões expendidas na peça recursal, conforme súmula CARF nº 2, abaixo reproduzida.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Na mesma linha, a possibilidade de aplicação da taxa selic como referência para a cobrança de juros moratórios, também em razão de reiteradas decisões no mesmo sentido, é questão que já se encontra pacificada no âmbito deste Colegiado, conforme súmula nº 4, abaixo reproduzida.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Assim, considerado tudo que do processo consta, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães - Relator

Voto Vencedor

A questão relativa às multas exigidas isoladamente ante o não recolhimento integral das bases estimadas, a contribuinte tem sustentado, que não podem prosperar tais exigências na medida em que não poderia ser aplicada após o encerramento do período de apuração.

Tenho para mim que assiste razão à recorrente, dirigido expressamente ao afastamento da multa isolada exigida pelo não recolhimento integral das bases estimadas, já exsurge a contradição óbvia decorrente do fato de as diferenças entre os valores pagos e os declarados ter-se aperfeiçoado por meio de auto de infração e após o encerramento do período de apuração, momento em que a Base de Cálculo do IRPJ, já era absolutamente conhecida.

Sabidamente, até o advento da Lei nº 8.383/91, o IRPJ e a CSLL eram apurados em sistema de "base anual", ou seja, os fatos econômicos integrantes do fato gerador desses tributos ocorriam ao longo do ano-base e somente em 31 de dezembro eram quantificados, de maneira a propiciar a aferição da base de cálculo sobre a qual incidia a exação.

Também é de vasto conhecimento, que após a edição da referida norma, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em sistema de "bases correntes", ou seja, na medida em que os fatos econômicos integrantes do fato gerador ocorrem, quantifica-se as bases de cálculo naquele mesmo mês e o contribuinte efetua mensalmente o pagamento desses tributos, por meio dos denominados "recolhimentos por estimativa".

Decorre desta mesma sistemática o fato de que, ao final do ano-base (31 de dezembro) o contribuinte deve elaborar sua declaração de ajuste, com a finalidade de verificar se o montante que foi pago ao longo do ano excede ou fica aquém do que realmente é devido.

Resulta daí, que somente ao final do ano-base é que o contribuinte verifica o montante definitivo de IRPJ e da CSLL a pagar ou, eventualmente, a restituir, confrontando-se os valores devidos com os valores pagos por estimativa, pelo que, independentemente do sistema de apuração (base anual/bases correntes), o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL permaneceu anual, porquanto somente em 31 de dezembro é que se tem a base de cálculo definitiva para a apuração dessas exações.

Em outras palavras, os recolhimentos efetuados com base na estimativa nada mais são do que uma antecipação do tributo que será devido no encerramento do período-base, já que mensalmente, o que se dá é apenas o "pagamento do imposto determinado sobre base de cálculo estimada" (artigo 2º, *caput*), sendo que materialidade tributada, como não poderia deixar de ser, é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do artigo 2º).

Decorre destas constatações, que a contribuição verdadeiramente devida, é apenas apurada ao final do ano e o recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual, contrário disso, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em complementação de fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período.

Aliás, tanto é provisória e em complementação de evento que mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso consoante regra do artigo 35 da Lei nº 8.981/95, e o valor do recolhimento por estimativa é deduzido do valor do imposto e da contribuição devida ao final do período (artigo 2º, § 4º, IV da Lei nº 9.430/96).

Tem-se, portanto, que essas premissas encerram constatação inarredável de que a multa isolada, prevista atualmente no inciso III, aliena "a" do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, somente pode ser exigida caso o Fisco verifique a falta de recolhimento dos tributos, ou recolhimento insuficiente, com base em estimativas mensais, antes do término do ano-base.

Diante disso, sendo lavrado o auto de infração após o encerramento do ano-base, como ocorreu no caso dos autos, eventuais insuficiências de recolhimento do IRPJ e da CSLL não mais poderão ser punidas pela exigência da multa isolada, conforme tem decidido, reiteradamente, as instâncias administrativas, desde o extinto Conselho de Contribuintes até o presente momento com o CARF, confira-se, exemplificativamente, o teor de alguns julgados:

"IRPJ - MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente. O mesmo ocorre, no caso de ocorrência de prejuízo fiscal no exercício. Revela-se, portanto, improcedente a cominação de multa." (Ac. 103-21.253).

"PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário. Recurso Provido." (Acórdão 107-07047).

Tal como verificado nos julgados acima, citados, repita-se, apenas para exemplificar, pois seria desnecessário reportar o vasto repertório jurisprudencial da matéria, observa-se que a penalidade de multa isolada lançada nos presente autos não pode prosperar, já que o lançamento, formalizado por auto de infração, é posterior ao encerramento do ano-base (2007 e 2008), motivo pelo qual, deve ser reformada a decisão em questão quanto a este item.

Por tudo que foi exposto, voto no sentido de Dar Parcial provimento ao recurso voluntário para exclusão da multa isolada.

Sala das Sessões, em 11 de junho de 2013.

(assinado digitalmente)

Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Processo nº 10980.009446/2009-11
Acórdão n.º **1301-001.227**

S1-C3T1
Fl. 890

CÓPIA