



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12963.000035/2006-43
Recurso De Ofício
Acórdão nº **1302-004.210 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de dezembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FERTILIZANTES MITSUI S.A. IND E COMERCIO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTAS ISOLADAS.

De conformidade com a Súmula CARF nº 82, após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. Neste caso, só seriam cabíveis as multas isoladas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra acórdão proferido pela DRJ/Belo Horizonte que concluiu pela procedência da impugnação. Recorreu-se de ofício pelo fato de a exoneração de crédito tributário ter superado o limite previsto na Portaria MF n.º 3/2008.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Os autos de infração a folhas 407 a 418 exigem crédito tributário de R\$ 4.026.114,02, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	1.518.203,36	111.057,13	1.138.652,49	2.767.912,98
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	689.604,41	51.393,35	517.203,28	1.258.201,04

A - DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

Auto de infração de IRPJ

O atuante, reportando-se ao termo de verificação a folhas 399 a 404, atribui à uma só infração, de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ POR ESTIMATIVA - O contribuinte suspendeu os pagamentos mensais do IRPJ referentes ao período de janeiro a junho de junho de 2006 em desacordo com as regras do pagamento por estimativa, uma vez que foi verificada a utilização de balancetes que não atendem a prescrição legal. Enquadramento legal: artigo 44 da Lei n.º 9.430, de 1996; artigos 222, 223, 224, 225, 228, 230 e 841, inciso IV, todos do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda 1999 — RIR 1999.

Auto de infração de CSLL

O atuante, reportando-se ao termo de verificação a folhas 399 a 404, atribui à uma só infração, de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL POR ESTIMATIVA - O contribuinte suspendeu os pagamentos mensais da CSLL em desacordo com as regras do pagamento por estimativa, uma vez que foi verificada a utilização de balancetes que não atendem a prescrição legal. Enquadramento legal: artigos 28, 29, 30 e 44 da Lei n.º 9.430, de 1996; artigos 222, 223, 224, 225, 228, 230 e 841, incisos, I, III e IV, todos do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda 1999 — RIR 1999.

B - IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

A atuada foi notificada dos lançamentos, pessoalmente, em 12.12.2006. Em 10.01.2007 contestou-os apresentando uma impugnação para cada um deles, juntadas a folhas 434 a 328 e 676 a 695. Os enunciados seguintes resumem o conteúdo de ambas, uma vez que não há na impugnação do auto de infração de CSLL questão ou arguição que não tenha sido também suscitada, com os mesmos argumentos, na impugnação do auto de infração de IRPJ.

- São totalmente absurdas as afirmações contidas no termo de constatação fiscal. Diferentemente do alegado, a impugnante cumpriu todas as exigências legais e normativas existentes para a apuração de seus tributos, de modo que não pode subsistir nenhuma exigência fiscal nova.
- A expressão "favor fiscal", reiteradamente utilizada pelo auditor, é totalmente despropositada e infundada. Só se admite o seu uso nos casos em que, à margem da lei,

a administração fazendária concede benefícios aos contribuintes, facilitando-lhes a apuração de tributos, o cumprimento de obrigações acessórias etc. A situação se mostra diferente nos casos de expressa previsão de lei de determinado benefício tributário, em que não há favor fiscal, mas um direito posto à disposição do contribuinte. No caso em questão, há expressa previsão legal para a apuração do IRPJ e da CSLL por meio de balancetes de suspensão, conforme se verifica pelo artigo 35 da Lei n.º 8.981, de 1995.

- O principal argumento utilizado na lavratura do auto de infração foi que o grau de detalhamento do balancete deve ser consentâneo com sua finalidade, conforme disposto no item 2 da norma NBC T 2.7. Antes de analisar a previsão do item 1, porém, deve-se considerar o disposto no item 1 da mesma norma. O balancete nada mais é que uma sistematização das contas com seus respectivos saldos. Não se presta o balancete à demonstração de cálculos, aplicação de alíquotas, demonstração de normas legais e observações particulares. Não se pode exigir relatórios elaborados, didáticos e auto-explicativos de uma demonstração contábil que por sua própria definição e natureza se presta unicamente à apresentação de saldos de contas.

- O balancete mensal da impugnante compõe-se de mais de 50 folhas, com infindáveis contas altamente detalhadas e especificadas, de modo que não se pode dizer que não se presta à suspensão ou redução do IRPJ e da CSLL. Para comprovar que efetivamente existe prejuízo em todos os meses do exercício de 2006 bastaria efetuar uma simples operação de subtração entre as contas "lucros e perdas — débito" e "lucros e perdas — crédito", e ao resultado obtido acrescentar as adições e subtrair as exclusões. Ilustra-se a impugnação com demonstrativos referentes ao período de janeiro a março de 2006.

- O balancete de suspensão ou redução é uma demonstração que se renova a cada mês, ante a obrigatoriedade de cumulação dos resultados anteriores já contabilizados. Dessa forma, não há o encerramento das contas "receitas" e "despesas", razão pela qual não se apresenta, destacadamente, uma conta de resultado final de lucro ou prejuízo.

- A argumentação é suficiente para desconstituir o auto de infração. Se não é possível a apresentação de cálculos no balancete, por fugir a sua natureza, não se pode esperar que sua leitura sirva, de pronto e sem maiores análises, à comprovação da ocorrência de prejuízo ou de pagamento superior ao valor devido.

- Cabe questionar a própria validade da exigência de tributo por estimativa pela simples deficiência dos balancetes apresentados pela impugnante. O auditor fiscal em momento algum se pronunciou pela existência de lucro no período fiscalizado, o que leva à inequívoca conclusão de que efetivamente inexistiria qualquer valor a ser recolhido. O não pronunciamento pela existência de lucro seria mais que uma possibilidade posta à disposição da fiscalização, mas um poder-dever, conforme estabelecido nos artigos 924 e 925 do RIR 1999, segundo os quais, caberá à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na escrituração contábil. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte, como no caso em questão (art. 923 do RIR 1999).

- É óbvio que não é justificável nem razoável exigir o pagamento de valores sabidamente indevidos por um suposto descumprimento de obrigação acessória. Veja-se que não houve nem sequer falta de transcrição dos balancetes no diário, mas supostamente houve transcrição insatisfatória aos olhos do fisco.

- Cumpriria à fiscalização determinar, como já decidido reiteradas vezes pelo Conselho de Contribuintes, a retificação das formalidades eventualmente descumpridas, e só lavrar o auto de infração em caso de recusa ou descumprimento. Exigir o pagamento sem essa cautela é admitir que a forma se sobreponha à matéria, o que não pode ocorrer no âmbito do procedimento administrativo fiscal.

- Em abono da argumentação, transcreve-se a ementa de inúmeras decisões atribuídas ao Conselho de Contribuintes, a última das quais reafirma o que se diz: se há elementos

outros à disposição da fiscalização que comprovem a inexistência de valor tributável, é indevida a apuração do tributo por estimativa.

- A fiscalização em nenhum momento provou que efetivamente não haveria prejuízo. Caso assim tivesse diligenciado, seria absolutamente plausível a exigência de multa isolada, mas nunca a cobrança do próprio tributo. Pela análise dos documentos carreados pode-se facilmente chegar à conclusão da inexistência de valores a recolher, o que fulmina de vez a absurda exigência.

- Cabe perguntar se é razoável compelir a impugnante ao recolhimento de valores apurados por estimativa (mesmo tendo prejuízo), para depois de o balanço confirmar a ocorrência de prejuízo ser obrigada a compensar tudo que eventualmente pagou por um mero capricho da fiscalização.

- Pergunta-se também se a multa também seria passível de compensação. Toma-se indubitável que, se inexistente a obrigação do pagamento do principal, inexistiria a correlata obrigação ao pagamento da multa.

- A multa imposta, à falta de tratamento formal e da respectiva base legal específica, só pode ser considerada como multa de ofício, conforme determinação do artigo 44, § 1º inciso I.

- Se a exigência do tributo já se mostra absurda, o que se dirá da exigência de multa de 75% sobre um valor sabidamente indevido.

- No regime de recolhimento por estimativa há apenas mera antecipação de tributo incerto e não sabido se efetivamente devido. Seria absurdo exigir penalidade cuja base de cálculo fosse um valor que, como no presente caso, nem sequer existe.

- A multa por falta de recolhimento do tributo presume a exatidão do valor exigido e que este seja definitivo. O Conselho de Contribuintes analisou a questão e deu provimento ao entendimento do contribuinte.

- Não se pode concordar com a exigência de tributo e de sua respectiva multa pelo descumprimento de obrigação acessória se não há nenhuma disposição legal, nem mesmo normativa, como bem afirmado pelo auditor fiscal, que discipline a forma como o balancete deva ser apresentado. Assim, à falta de determinação legal sobre o assunto toma a exigência fiscal fundamentalmente ilegal. Admitir o contrário é fulminar por completo a previsão de obediência ao princípio constitucional da legalidade, que é primado fundamental da tributação.

Esse é o entendimento pacífico da doutrina e dos tribunais, conforme comprovam as citações constantes da impugnação.

- Conforme se verifica pela leitura comparativa entre os demonstrativos da apuração da base de cálculo e os balancetes de mensais levantados pela impugnante, ao mensurar os valores dos tributos supostamente devidos, a fiscalização valeu-se de receitas que não deviam compor a base de cálculo da estimativa, além de ter deixado de aplicar diversas deduções legalmente admitidas.

- Conforme disposição do artigo 7º da IN nº 93, de 1997, e do artigo 225, § 1º, do RIR 1999, as reversões de saldo de provisões anteriormente constituídas, os rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa submetidas à incidência do IRRF e de renda variável submetidos à tributação mensal não devem ser acrescidos ao lucro estimado apurado com base na receita bruta mensal, o que, no caso, não ocorreu.

- No que tange às deduções admitidas do tributo devido, pode ser citada, por exemplo, a relativa ao PAT, prevista no artigo 5º da Lei nº 9.532, de 1997.

- À vista do exposto, mostra-se imprescindível, caso sejam ultrapassadas as arguições anteriores, que se determine a realização de diligência, para refazer os cálculos do tributo devido.
- A impugnante requer que o auto de infração seja julgado improcedente, cancelado e remetido ao arquivo. Requer também que, caso se mostre necessário, que se autorize a oportuna juntada do livro diário do período autuado, uma vez que já anexadas ao processo original pelo auditor fiscal, com as devidas transcrições do balancete.

A DRJ proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

FALTA DE PAGAMENTO DE ANTECIPAÇÃO

Verificada a falta de pagamento de antecipações mensais estimadas, não cabe exigir o principal não recolhido, mas apenas multa isolada sobre o respectivo valor.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

FALTA DE PAGAMENTO DE ANTECIPAÇÃO

Verificada a falta de pagamento de antecipações mensais estimadas, não cabe exigir o principal não recolhido, mas apenas multa isolada sobre o respectivo valor.

Lançamento Improcedente

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera o limite de alçada atualizado pela Portaria MF nº 63/2017 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00). Por tal motivo, o recurso de ofício interposto deve ser conhecido.

Por concordar com o que foi prolatado na instância *a quo*, reproduzo os fundamentos daquela decisão na esteira do que prevê o art. 57, § 3º, do RICARF:

Ainda que, em princípio, se admita que a autuada não cumpriu todos os requisitos legais na feitura dos balancetes de suspensão ou redução, de modo que teria sido indevida a interrupção do pagamento das antecipações por estimativa do IRPJ e da CSLL, o lançamento não subsiste. Da mesma forma, ainda que, por hipótese, reputemos infundadas todas as arguições e objeções suscitadas pela impugnante, nem assim seria possível manter as exigências fiscais.

De acordo com o inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação vigente na época dos fatos, verificada a falta de pagamento de

IRPJ ou da CSLL por estimativa, não cabe exigir o principal devido, mas apenas a multa isolada de 75% sobre o valor não recolhido. Na atual redação do art. 44, dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, disposição equivalente foi mantida na alínea "b" do seu inciso II, salvo que se reduziu o percentual da multa para 50%. Ratificando o conteúdo dessa norma, os artigos 15 e 16 da IN SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997, assim dispõem:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

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

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

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

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

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Por conseguinte, seja no curso do ano-calendário a que se refere, seja após o encerramento do período anual de apuração, não cabe exigir, por meio do lançamento de ofício, as antecipações que o contribuinte deixar indevidamente de recolher. No que toca a essas antecipações, eventual lançamento de ofício deve-se limitar à imposição da multa isolada prevista na redação atual do artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996. No caso de contribuintes que optam pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, eventuais diferenças no recolhimento desses tributos propriamente ditos, acrescidos de multa e juros de mora, só podem ser exigidas quando se referirem ao saldo do ajuste anual, isto é, ao tributo apurado definitivamente no encerramento do ano-calendário.

Em face do exposto, voto por julgar improcedentes os lançamentos de IRPJ e de CSLL, para exonerar integralmente a autuada das exigências fiscais.

Aos argumentos deduzidos pela instância *a quo*, acrescento o seguinte entendimento já sumulado no CARF:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio