



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

Processo nº 13971.000687/2006-41
Recurso nº 503.212 Voluntário
Acórdão nº 1102-000.463 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de junho de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente AMERICANA GRANITOS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS. REGIME DE CAIXA.

A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação (regime de caixa). Neste regime, as despesas com variações cambiais apropriadas pelo regime de competência, devem ser adicionadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA EM ESCRITURAÇÃO DE DESPESA.

A inexatidão, quanto ao período de apuração, na escrituração de receita, custo ou despesa, somente constitui fundamento para lançamento de imposto ou diferença de imposto, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

É 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, quando incidem sobre a mesma base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/01/2013 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 23/0

1/2013 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por JOAO OTAVIO OPPER

MANN THOME, Assinado digitalmente em 09/01/2013 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR

Impresso em 14/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para cancelar os lançamentos do IRPJ e de CSLL, relativos à despesa com a provisão para o pagamento de IRRF, no ano calendário de 2004, no valor de R\$824.144,36, nos termos do voto do relator. E, por maioria de votos, cancelar a exigência da multa isolada, vencido o Relator e o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Designado para redigir o voto vencedor o Cons. João Carlos de Lima Júnior.

(Documento assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima – Presidente

(Documento assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

(Documento assinado digitalmente)

João Carlos de Lima Junior - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente à época), João Carlos de Lima Júnior, João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barretto, Leonardo de Andrade Couto, e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

Relatório

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados, às fls. 716 a 740, os Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, e de Multas Exigidas Isoladamente por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, perfazendo um crédito tributário total no montante de R\$ 2.999.425,29, aí já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 75%.

No procedimento fiscal, que abrangeu os anos calendário 2001, 2002, 2003 e 2004, foram apuradas as seguintes infrações, conforme relatadas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 698 a 714:

- Adições não computadas nas apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL – Variações cambiais – Anos 2001 e 2002. Valores apurados em razão do disposto na Medida Provisória nº 1858-10, e reedições posteriores, que determina que as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação, tendo em vista que a contribuinte expressamente reconheceu (fls. 137), em resposta a intimação, que esta era a sistemática por ela utilizada na apuração dos tributos com relação às variações cambiais, ou seja, o regime de caixa, e que foi constatada que a contribuinte fez registros em desacordo com este regime.

- Falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada – 2001 e 2002 – multa isolada. As estimativas devidas foram recalculadas em razão da infração

acima (variações cambiais), sendo exigida a multa isolada sobre a diferença entre os valores das estimativas assim calculadas e aquelas apuradas nas DIPJ.

- Diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago – IRPJ estimativas – 2003 – multa isolada. A multa isolada foi exigida sobre os valores das estimativas devidas, apuradas pelo confronto da escrituração com o declarado em DCTF, procedimento fiscal conhecido como “verificações obrigatórias”.

- Impostos, taxas e contribuições não dedutíveis – IRRF 2004. Despesa com tributo considerada indedutível na determinação do lucro real e da contribuição social, por inobservância do regime de competência. Trata-se de valor do valor registrado em setembro de 2004 na conta contábil 02.01.04.01.01.05 – IRRF a pagar parcelado, relativo a juros incorridos entre os anos de 1994 e 2004, decorrentes de empréstimos do exterior. Consoante o entendimento fiscal, a empresa estava amparada a realizar tal apropriação de despesas incorridas em períodos pretéritos somente a partir do ano-calendário de 1999, sendo que a inobservância do regime de competência para as despesas de IRRF dos anos anteriores está fora do campo abrigado pelo prazo decadencial, cabendo então a glosa de tais valores.

A contribuinte apresentou impugnação / manifestação de inconformidade, fls. 259 a 265, na qual apresentou as suas razões de inconformidade, as quais a seguir se resume.

Preliminarmente, alegou a impossibilidade do lançamento de ofício, por não se enquadrar em nenhuma das situações elencadas no art. 149 do CTN e pela ausência de fundamentação da autoridade fiscal quanto aos lançamentos de ofício.

Com relação às adições não computadas na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL (variações cambiais de 2001 e 2002), após descrever o tratamento dado às variações cambiais pela MP 1858-10 e reedições, arremata que:

“Embora a contribuinte não tenha demonstrado claramente em suas demonstrações contábeis as atualizações relativas as variações cambiais ativas e passivas, todos os direitos e obrigações da empresa já estão reconhecidos, para efeito de tributação, na apuração da receita bruta.

(...)

As atualizações destas obrigações ou direitos perante as entidades não devem ser tributadas enquanto não ocorrer a liquidação deste mesmos direitos e obrigações.

De fato, a própria autoridade fiscal reconhece que não há alteração no resultado final para apuração do lucro real no que concerne a sistemática utilizada pela contribuinte, destaca-se o item 24 do Termo de Verificação Fiscal, in verbis:

“24. Importa frisar que, no caso da apuração do IRPJ e da CSLL, o fato de a contribuinte ter calculado valores positivos e negativos dentro das contas de VCA e VCP não altera o resultado final, pois tratar-se-ia de mera troca de valores entre tais contas”

Frente a afirmação da fiscalização, conclui-se que o procedimento adotado pela contribuinte não alterou de forma alguma o resultado final da apuração do IRPJ e da CSLL, a medida fiscal neste aspecto é totalmente insubsistente.

Deste modo, tendo em vista a forma como procedeu a contribuinte, caso esta variação cambial seja oferecida à tributação, estaria ocorrendo o pagamento de

imposto em duplicidade. Ressalte-se que a receita bruta auferida pela empresa engloba todos os valores recebidos, não havendo, portanto, razão para que estes valores sejam tributados novamente por um suposto equívoco de mera classificação contábil, sob pena de estar tributando indevidamente o imposto.”

Com relação à multa isolada sobre a base de cálculo estimada em 2001 e 2002, diz que esta não poderia ser aplicada, uma vez que a contribuinte não deixou de recolher os tributos devidos por estimativa (em virtude de apuração de resultado pela forma do Lucro Real Anual), pois o fez conforme autorizava a legislação vigente com base em balancetes de suspensão/redução, fato este conhecido pela fiscalização e descrito no próprio termo de verificação, todavia, como a fiscalização não considerou correto o procedimento adotado para a apuração das variações cambiais, conseqüentemente, considerou que a contribuinte não efetuou a antecipação dos tributos devidos por estimativa de forma correta.

Com relação à multa isolada sobre as estimativas alegadamente não recolhidas (2003), afirma que é totalmente improcedente a autuação, uma vez que em momento algum a contribuinte deixou de quitar os tributos devidos por estimativa, ou seja, não há fato gerador para a multa aplicada, pois o IRPJ e a CSLL devidos no ano de 2003 foram integralmente quitados por estimativa até 06/2003 e com base em balancetes de suspensão/redução para os demais meses.

Com relação ao IRRF considerado não dedutível, diz que não causou nenhum prejuízo ao erário público ao reconhecer, na apuração do lucro real, estas despesas decorrentes de juros oriundos de contratos de empréstimos, e que é a própria fiscalização quem faz esta afirmação consoante o item 39 do Termo de Verificação Fiscal, que transcreve. Que no momento em que não contabilizou as despesas com os juros provenientes dos empréstimos do exterior, teve como consequência a majoração do recolhimento do IRPJ e da CSLL devidos, fato também reconhecido pela fiscalização no item 41 do Termo de Verificação Fiscal, que transcreve. Sustenta também que a obrigação principal, no caso o empréstimo, ainda existe, sendo a incidência dos juros uma obrigação acessória à principal, de sorte que não é aceitável que a obrigação acessória (juros) seja atingida pelo período decadencial, enquanto a obrigação principal (empréstimo) ainda esteja vigente. E que a glosa efetuada em decorrência da suposta decadência relativa aos juros anteriores ao ano de 1999 não pode prosperar, haja vista não se estar tratando de pedido de restituição, mas sim de lançamento de uma despesa, a qual irá ter como consequência um desembolso financeiro da empresa, enquadrando-se perfeitamente ao permissivo disposto no art.41 da Lei 8.981/1995.

Alega ainda o caráter confiscatório da multa de ofício aplicada (75%) e a aplicação da taxa SELIC como índice de taxa de juros para créditos tributários, e finaliza requerendo a total improcedência do feito.

A 3ª Tuma de Julgamento da DRJ/Florianópolis-SC decidiu a lide por meio do Acórdão 07-17.023, fls. 806 a 815, considerando integralmente procedentes os lançamentos do IRPJ e CSLL efetuados, e parcialmente procedentes os lançamentos relativos às multas isoladas sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, com a redução destas para o percentual de 50%, conforme ementa a seguir transcrita:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Preliminar. Nulidade. Falta de Enquadramento da Fundamentação Legal Com a Infração Imputada ao Autuado. Ausência de Prejuízo à Sua Defesa. Não Acolhimento.

Não há que se falar em cerceamento de direito de defesa, porquanto dos elementos constantes dos autos é possível aduzir o infrator, a infração e o montante do crédito tributário apurado, bem como os fundamentos da autuação e, por outro lado, o recorrente logrou argüir todos os elementos que entendeu válidos à sua defesa.

Lançamento de Ofício.

Não provada violação das regras do artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento ou do procedimento fiscal que lhe deu origem.

Arguições de Inconstitucionalidade e Ilegalidade da Legislação Tributária.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2004

Inobservância do regime de competência. Prazo Decadencial. Glosa de Despesas Contabilizadas Referentes a Períodos de Apuração Atingidos Pela Decadência. Redução de Ofício do Prejuízo Fiscal.

A apropriação de despesa relativa a anos calendários anteriores, efetivada em momento posterior a cinco anos de sua ocorrência, não pode afetar o resultado do exercício, pois transcorrido o prazo legal da decadência.

Variações Cambiais Passivas/ Apropriação Pelo Regime de Competência/ Adição ao Lucro Real. Fatos Geradores em dez/2001 e dez/2002.

A partir de 1º de janeiro de 2000, por força do disposto no art.30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, as variações monetárias das obrigações da contribuinte, em função da taxa de câmbio, só serão consideradas dedutíveis, para efeito de determinação do lucro real, no período-base em que ocorrer a liquidação da correspondente operação (regime de caixa). O registro das variações cambiais pelo regime de caixa, nos termos da legislação, implica que despesas desta natureza, uma vez apropriadas pelo regime de competência, devem ser adicionadas na determinação do lucro real.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/2001 a 30/09/2001, 01/12/2001 a 31/12/2001, 30/06/2002 a 30/11/2002

Multa Isolada. Falta de Recolhimento do IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada mensal.

Cabível a multa isolada decorrente do recálculo da base estimada mensal em face da glosa de despesas. Esta multa não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre imposto/CSLL não recolhido no final de seu período de apuração,

pois tais penalidades incidem sobre bases de cálculo distintas, associadas, assim, a condutas diferentes.

Multa Isolada. Diferença/Falta de Recolhimento do IRPJ Declarado. Ano calendário 2003.

Constatada a existência de imposto de renda declarado, apurado sob as regras da estimativa mensal, e não recolhido/compensado, cabível a cobrança de multa isolada.

Multa Isolada. Legislação Superveniente. Redução do Percentual Aplicável. CTN. Retroatividade Benigna. Ano calendário 2001 e 2002.

Pela legislação atual, é de 50% (cinquenta por cento) o percentual de multa exigida isoladamente sobre o valor mensal do IRPJ/CSLL não recolhido.

IRPJ. CSLL. Multa Decorrente de Lançamento “Ex Officio” . Ano calendário 2001, 2002 e 2004.

Havendo falta ou insuficiência no recolhimento do imposto/contribuição, impõe-se a aplicação da multa a ser aplicada por ocasião do lançamento “ex-officio”, nos termos do artigo 44, I da Lei nº 9.430/96. A multa de lançamento de ofício é uma sanção por ato ilícito, ou seja, por descumprimento da lei fiscal. Pune o contribuinte no seu patrimônio. E exatamente por isso, a limitação ao poder de tributar do legislador originário, estabelecido na Constituição Federal, art.150, IV, referer-se a tributo e não às penalidades por infrações que são distintos entre si, por definição legal (CTN, art.3º).

Juros de Mora. Aplicabilidade da Taxa SELIC. Ano calendário 2001, 2002 e 2004.

Sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora calculados, a partir de abril de 1995, com base na taxa SELIC.”

Cientificada desta decisão em 01/09/2009, conforme AR de fls. 820, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs o recurso voluntário de fls. 824 a 847, em 30.09.2009, consoante carimbo de postagem dos Correios às fls. 821, no qual apresenta as razões que a seguir se resume.

Sustenta que o levantamento efetuado pela fiscalização resta completamente equivocado, pois para efeitos de apuração de Variação Cambial Ativa e Passiva, a recorrente sempre foi optante pelo regime de competência, sendo possível a dedução da variação cambial passiva na apuração de seu lucro, mesmo quando não liquidada, motivo pelo qual esta parte do lançamento fiscal deve ser considerada totalmente insubsistente. Sustenta que, nos termos do art. 30, da MP 2.158-35/01, regra geral, as variações cambiais passivas não podem ser utilizadas como despesas se ainda não ocorreu a liquidação da operação, entretanto, o § 1º do mesmo artigo apresenta uma exceção à regra geral, de sorte que, se a empresa for optante pelo regime de competência quando da apuração da variação cambial, é possível que a mesma seja reconhecida para efeitos de consideração na base de cálculo dos tributos, e assim não há que se falar em adição ao lucro líquido para determinação do lucro real.

Com relação ao IRRF considerado não dedutível, reprisa os argumentos já expostos por ocasião da inicial no sentido de que não é aceitável que a obrigação acessória (juros) seja atingida pelo período decadencial, enquanto a obrigação principal (empréstimo)

ainda esteja vigente, e acrescenta, ainda, que, ainda que assim não fosse, a tese quanto a decadência de créditos tributários dentro do lapso temporal de 5 anos há muito tempo já foi modificada, sendo que o atual entendimento é de que os 5 anos do prazo decadencial são contados a partir do momento em que teria se dado a homologação do lançamento, ou seja, 5 anos para a homologação do lançamento e mais 5 anos para que ocorra a decadência, nos termos da jurisprudência do STJ.

Com relação à multa isolada sobre a base de cálculo estimada em 2001 e 2002, além de reprisar os argumentos já expostos por ocasião da inicial, lembra que o Conselho de Contribuintes tem jurisprudência consolidada sobre a impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício, e que, com relação à multa isolada sobre a base de cálculo estimada em 2003, que uma vez que a recorrente não devia tributos para o Fisco Federal neste ano, a base de cálculo da multa deveria ser ZERO, pois, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência dos recolhimentos por estimativa deixa de ter validade.

Finaliza requerendo a reforma da decisão recorrida para considerar totalmente improcedentes os lançamentos efetuados.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Passo à análise de cada um dos itens, separadamente.

1) VARIAÇÕES CAMBIAIS.

O primeiro ponto a ser enfrentado diz respeito ao regime de reconhecimento das variações cambiais, nos termos do art. 30, da MP 2.158-35/01, o qual possui a seguinte redação:

“Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2º A opção prevista no § 1º aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3º No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal. “

De sua leitura, deflui que, a partir de 1º de janeiro de 2000, as variações cambiais, *regra geral*, serão consideradas pelo regime de caixa, mas que, *por opção*, estas podem ser reconhecidas pelo regime de competência. Importante ainda ressaltar que, nos termos do citado artigo, qualquer que seja o regime a ser adotado, ele deverá atender às seguintes regras:

- a) Ser aplicado durante todo o ano calendário;
- b) Ser aplicado tanto sobre os direitos de crédito quanto sobre as obrigações do contribuinte, de modo a determinar o cálculo tanto das variações ativas quanto das passivas;
- c) Ser aplicado para determinação da base de cálculo de todos os tributos ali citados (IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS).

Portanto, a lei exige uma aplicação consistente, durante todo o transcorrer de um ano calendário, do método que venha a ser adotado pelo contribuinte, não sendo possível, por exemplo, a utilização de um método para os direitos de crédito, e de outro para as obrigações, ou então, a utilização de um método para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, e de outro para o cálculo do PIS e da COFINS, ou ainda, a utilização de um método para um contrato específico, e de outro para os demais.

A forma de contabilização e de apropriação das variações cambiais pela recorrente, bem como a demonstração do seu cálculo, foi alvo de intimação específica da fiscalização (fl. 135).

Em resposta, a recorrente informou que a sistemática por ela utilizada para a apuração das variações cambiais foi a do regime de caixa, e juntou demonstrações dos valores que registrou nas linhas 20 (Variações Cambiais Ativas) e 32 (Variações Cambiais Passivas) da ficha “Demonstração do Resultado” das DIPJ apresentadas, demonstrações da apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS, nos anos-calendário 2001 a 2003, acompanhado de cópias dos livros Razão, Diário e planilhas de cálculo mês a mês, mostrando a origem dos lançamentos detalhados nos quadros demonstrativos.

No quadro demonstrativo de fls. 138, por exemplo, elaborado pela recorrente, e apresentado à fiscalização naquela ocasião, informa ela que os valores da linha 02 das fichas 19 e 20 da DIPJ relativa ao ano calendário 2001 (linhas relativas ao cálculo do PIS e da COFINS), foram apurados com base na variação cambial ativa apurada pelo regime de caixa.

Tal assertiva está corroborada pelos documentos anexos ao referido quadro. De fato, confira-se, por exemplo, o valor de R\$ 28.250,49 constante neste demonstrativo, e relativo à “variação cambial ativa por caixa” do mês de janeiro de 2001. Tal valor resulta do somatório dos ajustes a débito e a crédito decorrentes da variação cambial sobre os direitos de

crédito da recorrente, os quais se encontram discriminados no “Diário Auxiliar do Contas a Receber” deste mês (fls. 146/147).

Neste Diário Auxiliar, por sua vez, é fácil constatar que as variações cambiais são de fato lançadas pelo regime de caixa. Basta verificar os históricos dos lançamentos, que identificam as datas a partir das quais esta variação é calculada, sendo esta data inicial variável, conforme o título respectivo, e estando, em sua maior parte, compreendida entre os meses de agosto e dezembro de 2000 (fosse o regime de competência o adotado, e a data inicial, para o mês de janeiro de 2001, haveria de ser sempre a do encerramento do período anterior, no caso, 31/12/2000).

O citado valor de R\$ 28.250,49 é o que está registrado também na conta “07.05.01.02.10.03 - Variação Cambial Ativa” no livro Razão da recorrente (fls. 141), conta esta que em dezembro, no mesmo Razão, por ocasião do encerramento contábil das contas de resultado, teve transferido para a apuração do resultado do exercício, como receita, o total de R\$ 889.660,74 (fls. 249).

E este é o mesmo valor (R\$ 889.660,74) que consta como informado pela recorrente naquele demonstrativo de fls. 138, como sendo o valor que foi lançado na DIPJ também para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL. E, por fim, na DIPJ, pode-se verificar que, de fato, na linha 20 da ficha 06 da DIPJ– Demonstração do Resultado (fls. 15), é precisamente este valor (R\$ 889.660,74) que consta como a receita de variação cambial ativa que foi submetida à tributação pelo IRPJ e à CSLL, já que não constam nem da ficha 09– Demonstração do Lucro Real (fls. 17), e nem da ficha 17–Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro (fls. 27), qualquer ajuste de adição ou exclusão relativo às variações cambiais ativas assim calculadas pela recorrente.

Concluindo, todos os documentos apresentados pela recorrente à fiscalização (demonstrativo de cálculo, Diário Auxiliar, Razão, DIPJ), os quais foram acima detalhadamente analisados, corroboram a afirmativa por ela própria feita à fiscalização, de que a sistemática utilizada para a apuração das variações cambiais foi a do regime de caixa. E é exatamente isto o que aqui também se demonstrou, pelo menos no que tange às variações cambiais ativas relativas aos anos-calendário 2001 e 2002.

Pois bem. Agora, na peça recursal, alega a recorrente que sempre foi optante pelo regime de competência naqueles anos-calendário, contrariando sua assertiva antes feita ao fisco.

Ora, além de representar uma radical alteração de rumo na fundamentação de sua tese de defesa, há que se observar que se trata de alegação que não vem acompanhada de elementos que lhe deem a necessária sustentação ou credibilidade, conforme foi acima demonstrado, de sorte que não há como ser acatada.

Portanto, sendo de caixa o regime utilizado, para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS, e da COFINS, e tendo sido verificado que a recorrente, com relação às suas obrigações em moeda estrangeira, deixou de proceder aos ajustes exigidos por este regime, correto o procedimento fiscal de considerar indedutíveis, para fins de IRPJ e CSLL, as despesas de variações cambiais passivas no montante em que excederam ao valor relativo às operações liquidadas.

2) DESPESA COM PROVISÃO PARA O IRRF

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 09/01/2013 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR, Assinado digitalmente em 23/0

1/2013 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Assinado digitalmente em 21/01/2013 por JOAO OTAVIO OPPER

MANN THOME, Assinado digitalmente em 09/01/2013 por JOAO CARLOS DE LIMA JUNIOR

Impresso em 14/02/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O segundo ponto do recurso a ser analisado diz respeito à despesa, considerada indedutível pela fiscalização, com o IRRF apropriada em setembro de 2004 e relativa aos períodos anteriores ao ano-calendário de 1999, por estarem ao desabrigo do prazo decadencial.

A respeito deste lançamento efetuado em setembro de 2004, na conta denominada “IRRF a pagar parcelado”, a empresa foi intimada (fls. 638/639) a justificar a diferença entre o valor contabilizado e o valor declarado em DCTF, que no caso era igual a zero. Em sua resposta, fls. 642, afirmou tratar-se de “constituição de provisão de IRRF, multa e juros sobre empréstimos no exterior”.

Em seguida, a contribuinte foi novamente intimada (fls. 645/646) a esclarecer se o valor ali escriturado havia sido integralmente reconhecido como despesa em 2004, e se este IRRF teria sido pago ou compensado, ao que respondeu (fls. 652) que a referida provisão foi constituída por orientação de Auditoria Externa, e que o referido valor “não foi recolhido e nem informado em DCTF, pois se trata somente de uma provisão, pois o IRRF incidirá no momento em que for efetivada a remessa para o exterior.”

O lançamento contudo, não foi feito sob a ótica da indedutibilidade da provisão assim constituída. De fato, a fiscalização considerou a referida provisão, *a priori*, dedutível, pois apenas não aceitou a parcela do IRRF apropriado relativa aos períodos anteriores ao ano-calendário de 1999, sendo de se observar que a provisão continha valores de IRRF calculados sobre os juros incorridos entre os anos de 1994 e 2004, decorrentes de empréstimos do exterior.

A alegação fiscal é de que a inobservância do regime de competência para o registro de despesas está limitada ao prazo decadencial para pleitear a restituição de tributo pago a maior ou indevido, tese esta que também foi abraçada pela autoridade julgadora *a quo*, para quem este aumento indevido do saldo de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL, por força do aproveitamento de despesas provenientes dos períodos anteriores a 1999, além de poder ser utilizado para compensação, poderia também, eventualmente, ser objeto de pedido de restituição, sendo que estes procedimentos (compensação e/ou restituição) devem observar o prazo a que alude o art.168 do CTN.

Não procede o raciocínio desenvolvido pela fiscalização e pelo julgador *a quo*. Por certo que houve lançamento de despesa com inobservância do regime de competência, e disto sequer discorda a recorrente. Entretanto, cediço que a inexactidão, quanto ao período de apuração, na escrituração de receita, custo ou despesa, somente constitui fundamento para lançamento de imposto ou diferença de imposto, se dela resultar a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido, ou a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração, nos termos do que dispõe o art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977.

O fisco em nenhum momento constituiu esta prova. Antes ao contrário, reconheceu que a inobservância em questão teria resultado em antecipação do recolhimento do imposto, ou então em menor apuração de prejuízo, nos períodos de apuração passados. Ou seja, concorda que, ao menos neste aspecto, nenhum dano causou o contribuinte ao fisco, quando justamente o pressuposto de um lançamento sob este fundamento (inobservância do regime de competência) é a demonstração deste dano ao erário.

Por outro lado, o lançamento de despesa com inobservância do regime de competência, *data vênia*, nada tem a ver com pedido de compensação e/ou de restituição, e neste sentido, despropositada a tentativa de enquadrar esta situação ao prazo do art.168 do CTN, de sorte que não há necessidade de pronunciamento deste julgador acerca da interpretação do *dies a quo* para a contagem do referido prazo.

Aliás, neste aspecto, a própria decisão recorrida reconhece que “*poderia, eventualmente ser objeto de pedido de restituição*”, logo, de pedido de restituição não se trata.

Conforme dito, o lançamento não foi feito sob a ótica da indedutibilidade da provisão para o pagamento do IRRF, tanto que significativa parcela da referida provisão (cerca de 47% dela) foi considerada dedutível, muito embora a própria recorrente reconhecesse não ter ainda sequer ocorrido o fato gerador que daria ensejo ao nascimento da obrigação em comento, qual seja, o efetivo pagamento dos juros ao exterior.

Ocorre que, neste aspecto, não cabe ao órgão julgador por qualquer forma aperfeiçoar o lançamento efetuado, não podendo este ser mantido sob fundamento diverso do que aquele contido na autuação, de sorte que deve o mesmo, nesta parte, ser cancelado.

3) MULTAS ISOLADAS.

O terceiro e último ponto do recurso a ser analisado diz respeito à aplicação das multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas devidas de IRPJ e de CSLL.

A exigência tem por fundamento legal o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que tinha, à época do lançamento, a seguinte redação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa

para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;”

Cediço que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irretratável para aquele ano calendário.

Conforme se verifica da leitura do supracitado artigo, a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final do inciso IV do seu parágrafo 1º (“... *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*”).

Aliás, a expressa previsão legal de lançamento da multa isolada mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do ano calendário também sinaliza claramente para o fato de que a multa pode ser lançada tanto durante quanto após o encerramento do ano-calendário.

Deixa claro, ainda, que as estimativas mensais devidas representam uma obrigação autônoma, posto que surgem antes mesmo da ocorrência do fato gerador do tributo, que se dá em 31 de dezembro, e dele independem também quanto ao seu valor, pois, muito embora as estimativas representem uma antecipação do devido ao final do ano calendário, certo é que, pela própria natureza da sistemática, o normal é que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

Ouso divergir, portanto, da construção jurisprudencial segundo a qual a multa isolada deve restar limitada ao valor do imposto devido ao final do ano calendário. Se assim fosse, então, no caso de apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa ao final do ano, não caberia a aplicação de multa isolada, o que contrariaria frontalmente a parte final do dispositivo acima reproduzido.

Portanto, a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e que não foram recolhidas a tempo próprio. Por outro lado, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido. As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na receita bruta da

pessoa jurídica. Já a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação, evidenciando-se, assim, a completa dissonância entre as bases de cálculo de uma e de outra.

Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre as duas bases, como no caso, por exemplo, em que apurada uma omissão de receitas em determinado mês em que a empresa levantara balancete de suspensão ou redução do imposto. Veja-se que, se no mês desta mesma omissão tivesse a empresa optado pelo recolhimento por estimativa, já haveria disparidade de valores entre a base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa e a base de cálculo do imposto devido ao final do ano. Este simples exemplo demonstra que a simples coincidência de *valores* da base de cálculo, que pode vir a ocorrer em determinadas circunstâncias, não autoriza a conclusão de que as duas penalidades tem a mesma base de cálculo.

Concluindo, as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. Não há coincidência de motivação entre as penalidades, sendo distintas tanto as suas causas, quanto os seus fundamentos legais, e, ainda, regra geral, as suas bases de cálculo. Apenas circunstancialmente os valores das bases de cálculo podem coincidir, o que não significa que sejam a mesma penalidade, ou que se esteja penalizando duplamente a mesma infração.

Quanto ao fato de que a multa isolada aplicada, em certas circunstâncias, possa vir a representar um ônus superior até mesmo ao próprio valor do imposto devido e respectiva multa, caracterizando desproporcionalidade, certo é que eventuais insurgências desta ordem só podem ser endereçadas ao legislador, que tem o poder de livremente determinar qual fórmula ou base de cálculo utilizar, ou até mesmo, se o desejar, estabelecer uma multa de valor fixo, para determinada infração. A propósito, cumpre observar que iniciativa neste sentido foi tomada com a edição da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, por meio da qual o legislador reduziu o percentual aplicável, sobre a infração em comento, de 75% para 50%.

No caso concreto, foram lançadas multas isoladas em 2001 e 2002 sobre os valores das estimativas devidas, as quais foram recalculadas em razão da infração relativa às variações cambiais. Tendo sido mantida, pelo presente voto, a exigência dos tributos afetos a estas variações, e não tendo sido apontada qualquer incorreção quanto ao recálculo das estimativas devidas, tenho por inafastáveis as multas isoladas aplicadas, posto que decorrentes de expressa previsão legal, não podendo ser acatada a alegação da recorrente no sentido da suposta concomitância de multas, pelos motivos já declinados.

Foram também lançadas multas isoladas em 2003, neste caso sobre os valores das estimativas devidas, apuradas pelo confronto da escrituração com o declarado em DCTF.

Afirma a recorrente que é totalmente improcedente a autuação, pois não haveria fato gerador para a multa aplicada, vez que o IRPJ e a CSLL devidos no ano de 2003 foram integralmente quitados por estimativa até junho de 2003, e com base em balancetes de suspensão/redução para os demais meses, em razão de apuração de prejuízo fiscal nos meses do segundo semestre do ano de 2003.

Entretanto, tal assertiva não corresponde à realidade. Na DIPJ/2004, anexa às fls. 49 a 66, verifica-se que a recorrente informou valores de IRPJ devidos nos meses de fevereiro a outubro de 2003, mesmo com o levantamento de balancetes de suspensão/redução nestes meses. A fiscalização constatou que somente os valores apurados até maio, e

parcialmente em junho, haviam sido incluídos em processos de ressarcimento/compensação e declarados em DCTF. A multa isolada, portanto, incidiu somente sobre os valores que a própria recorrente reconheceu como devidos nos seus balancetes de suspensão/redução levantados entre junho e outubro, porém não recolhera aos cofres públicos.

Em sede de recurso, argüiu a recorrente que, encerrado o período de apuração do imposto, a exigência dos recolhimentos por estimativa deixa de ter validade. Assim, uma vez que, com a apuração do balanço, restou evidenciado que a recorrente não devia tributo algum para o Fisco, a base de cálculo da multa deveria ser zero.

Entretanto, embora de fato eventuais estimativas não recolhidas não possam mais ser exigidas após o encerramento do ano, e disso cuidou a legislação, por outro lado é justamente para apenar o contribuinte pela infração de seu não recolhimento em época própria que a legislação previu a cobrança da multa isolada em questão, conforme já antes assinalado.

Portanto, as multas isoladas lançadas devem ser mantidas, observada a sua redução ao percentual de 50%, providência a qual, porém, já foi tomada pela autoridade julgadora *a quo*.

Em conclusão, pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar os lançamentos fiscais de IRPJ e de CSLL, relativos à despesa com a provisão para o pagamento de IRRF, no ano calendário de 2004, no valor de R\$ 824.144,36.

É como voto.

João Otávio Oppermann Thomé – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro João Carlos de Lima Junior - Redator designado.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para constituição de crédito relativo ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e de Multas Exigidas Isoladamente por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas, perfazendo um crédito tributário total no montante de R\$ 2.999.425,29 (dois milhões, novecentos e noventa e nove mil, quatrocentos e vinte e cinco reais e vinte e nove centavos), já incluídos os juros de mora e a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento).

Em relação à multa isolada aplicada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, peço vênica para discordar do posicionamento trazido no voto do ilustre Relator.

No caso em análise, entendo ser incabível a multa isolada, pois esta foi aplicada concomitantemente à multa de ofício, sobre uma mesma base de cálculo, o que caracterizou dupla penalização da recorrente.

Neste mesmo sentido é a jurisprudência pacífica deste Conselho, conforme se verifica das ementas a seguir transcritas, as quais fundamentam o presente voto:

“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 Conselho de Contribuintes / 8ª Câmara / ACÓRDÃO 108-07.493, em 14/08/2003)

“IRPF - MULTA DE OFÍCIO CUMULADA COM A MULTA ISOLADA – Pacífica a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes no sentido de que não é cabível a aplicação concomitante da multa de lançamento de ofício com a multa isolada.” (Conselho de Contribuintes, Relator Dr. José Oleskovicz, acórdão nº 102-47. 087)

“PENALIDADE - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOB BASE ESTIMADA. Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal. Incabível a exigência da multa isolada.” (Conselho de Contribuintes, Relator Dra. Albertina Silva Santos de Lima, acórdão nº 107-08. 274)

“IRPF - MULTA ISOLADA - MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - É inaplicável a multa isolada concomitantemente com a multa de ofício, tendo ambas a mesma base de cálculo.” (Conselho de Contribuintes, Relator Dr. Remis Almeida Estol, acórdão nº 104-21. 431)

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo.” (Conselho de Contribuintes, Relator Dr. Alexandre Barbosa Jaguaribe, acórdão nº 103-22. 217)

Desta feita, dou provimento parcial ao recurso a fim de excluir do lançamento a multa isolada, frente à concomitante multa de ofício aplicada.

É como voto.

João Carlos de Lima Junior - Redator designado.

Processo nº 13971.000687/2006-41
Acórdão n.º **1102-000.463**

S1-C1T2
Fl. 865

CÓPIA