



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

Processo n° 16095.000371/2006-13
Recurso n° 509143 Voluntário
Acórdão n° **1401-000.731 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria CSLL.
Recorrente CORNING BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2002

Ementa:

DIVERGÊNCIA ENTRE DIPJ E DCTF. FALTA DE RECOLHIMENTO. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO.

Por ser a DIPJ meramente informativa e não existindo a confissão do contribuinte por meio de DCTF, necessário se faz o lançamento para a constituição do crédito tributário. Entretanto, o referido lançamento exige efetiva fiscalização do contribuinte, não bastando que ele seja pautado exclusivamente em informações constantes da DIPJ, posto que tal declaração é meramente informativa.

MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA DE OFÍCIO.

Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base impositiva, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da ao repetição da sanção tributária.

Lançamento improcedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos.

(assinado digitalmente)

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

Autenticado digitalmente em 12/06/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIR, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 12/06/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIR

Impresso em 30/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Mauricio Pereira Faro, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra o acórdão nº 05-24.700, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, que, por unanimidade de votos, decidiu julgar procedente em parte o lançamento do crédito tributário, pelas razões que serão adiante expostas.

Por descrever os fatos com a riqueza de detalhes necessária para a compreensão da controvérsia, adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ:

Trata-se do Auto de Infração relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, lavrado em 30/11/2006, que formalizou a exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 785.782,85, incluindo principal, multa de ofício, multa isolada e juros de mora.

A autuação originou-se de procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscais relativa ao ano-calendário de 2002, quando o contribuinte foi intimado em 05/09/2006 a prestar os esclarecimentos acerca das divergências constatadas entre os valores declarados na DIPJ e os constantes em DCTF e reintimado em 19/10/2006, prestando-se apenas a solicitar dilação do prazo e não atendendo aos termos das intimações referidas.

A seguir, a autoridade fiscal lavra o Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais (fls. 98/99) no qual consigna que ao analisarmos as declarações entregues pelo contribuinte, DIPJ/2003 e DCTF, verificamos que no ano-calendário 2002, o contribuinte informou valores de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – a pagar na DIPJ, fls. 26, porém na DCTF, fls. 5 e 6, informou valor divergente e menor do que o apurado na DIPJ/2003, bem como efetuou recolhimentos da CSLL menores do que os efetivamente devidos, conforme pesquisa de fls. 69/72.

Acrescenta que o contribuinte adotou o Lucro Real como forma de tributação, optando pela apuração Anual dos seus resultados, conforme DIPJ, fls. 11. Em decorrência, estava obrigado ao recolhimento com base em estimativa mensal, consoante determinação do art. 858 do RIR/99

Adiante expôs que verifica-se na ficha 16 da DIPJ, fls. 22 a 25, que a empresa nada informou a título de Cálculo da Contribuição social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, nos meses de janeiro a dezembro de 2002. Na DCTF, fls. 05 e 06, foram informados apenas os valores relativos aos meses de janeiro, março, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2002, perfazendo o total de R\$ 1.052.565,09, porém, na DIPJ, fls. 26, linha 42, CSLL apagar, consta o valor de R\$ 1.302.806,44, portanto, evidencia-se divergência no valor de R\$

250.241,35, efetivamente não recolhido nas estimativas mensais conforme pesquisa de fls. 69 a 72, em desobediência ao citado art. 858 do RIR199.

Isto posto, faz-se necessária a lavratura do competente Auto de Infração para se exigir a CSLL devida, relativa às divergências apuradas no cotejo das informações prestada na DIPJ, na DCTF e nos efetivos recolhimentos de CSLL, conforme abaixo demonstrado, bem como para aplicação de multa isolada, com base no § único, inciso IV do art. 957 do RIR199, haja vista que a empresa estando obrigada ao pagamento da contribuição social em cada mês, determinada sobre base de cálculo estimada, deixou de fazê-lo.

Período de Apuração	Base de Cálculo (BC)	CSLL devida 8% x BC + adic.	Valores Declarados		Valores	
			DIPJ	DCTF	Recolhido	Lançado
2002	14.475.627,09	1.302.806,44	1.302.806,44	1.052.565,09	1.027.424,82	250.241,35

Ato contínuo, é emitido Auto de Infração constando as seguintes descrições dos fatos e enquadramento legais:

01- INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO

Insuficiência de recolhimento e/ou declaração da CSLL devida, apurada pelo cotejo entre os valores declarados na DIPJ, os declarados em DCTF e os recolhimentos efetivados, conforme Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador

Ocorrência	Valor Tributável ou Contribuição	Multa(%)
31/12/2002	R\$250.241,35	75,00

12/2002

Enquadramento Legal

Art. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99.

002 - MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada, em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Data	Valor Multa Isolada
31/12/2002	R\$187.681,01

Enquadramento Legal

Art. 44, §1º inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Cientificado por via postal em 11/12/2006, o contribuinte, por intermédio de seus procuradores, apresentou impugnação em 10/01/2007, invocando em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito, em síntese:

No ano calendário de 2001, a Autuada efetuou o recolhimento por estimativa da CSLL e, no final do período (31/12/2001), apurou um saldo a compensar no exercício seguinte de R\$ 269.462,90.

Em outras palavras, a Autuada iniciou o ano-calendário de 2002 com um saldo a compensar de CSLL no valor de R\$ 269.462,90.

Nesse sentido, no ano-calendário de 2002, a Autuada passou a apurar mensalmente a base de cálculo da CSLL e, quando necessário, a efetuar o recolhimento/compensação do tributo por estimativa.

Apresenta a seguinte tabela tentando provar a impropriedade do lançamento:

	BC da CSLL cf. DIPJ	CSLL a recolher	Valor acumulado de CSLL a recolher	Valor a recolher (CSLL estimativa)	CSLL pago	CSLL compensado	Saldo a compensar
Jan.	-327.195,30	-29.447,58	-29.447,58	-	-	-	269.462,90
Fev.	188.817,55	16.993,58	-12.454,00	-	-	-	269.462,90
Mar.	163.847,77	14.746,30	2.292,30	2.292,30	-	2.292,30	267.170,60
Abr.	-31.650,53	-2.848,55	-556,25	-	-	-	267.170,60
Mai.	-1.943.427,97	-174.908,52	-175.464,76	-	-	-	267.170,60
Jun.	521.693,00	46.952,37	-128.512,39	-	-	-	267.170,60
Jul.	2.310.894,09	207.980,47	79.468,07	77.175,77	-	77.175,77	189.994,83
Ago.	2.348.722,07	211.384,99	211.384,99	211.384,99	27.055,67	184.329,32	5.665,51
Set.	4.913.707,80	442.384,70	442.233,70	442.233,70	436.568,19	5.665,51	-
Out.	356.450,50	32.080,55	32.080,55	32.080,55	32.080,55	-	-
Nov.	-140.655,47	-12.658,99	-12.658,99	-	-	-	-
Dez.	6.114.423,59	550.298,12	537.639,13	537.639,13	537.639,13	-	-
TOTAL	14.475.627,10	1.302.806,44	946.004,77	1.302.806,44	1.033.343,54	269.462,91	

Acrescenta que a simples análise da tabela anexa, nos permite concluir que o valor da base de cálculo da CSLL no exercício de 2002 foi de R\$ 14.475.627,10, ensejando uma CSLL devida no período de R\$ 1.302.806,44, tal qual apurado pela Autuada em sua DIPJ e reconhecido pela D. Fiscalização.

Considerando que o valor efetivamente recolhido pela Autuada no período foi de R\$ 1.033.343,54 acrescido do valor compensado com o saldo de tributo apurado no exercício anterior (R\$ 269.462,90), conclui-se que a Autuada quitou integralmente a CSLL no período.

Quanto à multa isolada alega que tal penalidade só deve ser aplicada quando a suposta ausência de recolhimento for

detectada pelo fisco, e lançada, no mesmo ano-calendário em que ocorrer o fato gerador.

Quando encerrado o ano-calendário em que se deveria efetuar o recolhimento por estimativa, não há mais que se falar em multa isolada, pois neste caso, o fisco deverá apurar a suposta falta de pagamento de débitos do IRPJ e da CSLL e efetuar o lançamento com a multa de ofício.

Afirma ainda que quando a D. Fiscalização apurou a suposta falta de recolhimento por estimativa, já havia se encerrado o exercício de 2002, não há que se falar em multa isolada. Para tanto, cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

O contribuinte também se insurge quanto à inaplicabilidade dos juros de mora sobre a multa de ofício quando não paga no vencimento, o que violaria frontalmente a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional.

Assim o Fisco Federal ao determinar a incidência de juros sobre o débito/crédito tributário, incluindo o tributo e a multa, está cometendo atroz inconstitucionalidade, bem como ilegalidade, uma vez que, caso quisesse dispor sobre obrigação e crédito tributário, deveria fazer por meio de Lei Complementar, de acordo com o art. 146, IH, b da CF.

Admite que os juros de mora não podem incidir sobre a multa, uma vez que a mesma não retrata obrigação principal, mas sim uma sanção que acompanha a obrigação principal, punindo o sujeito passivo pela não cumprimento desta.

Admitir-se tal cobrança, implicará em enriquecimento ilícito do Erário Federal, que estará aplicando a incidência dos juros de mora à obrigação principal e à multa de ofício.

Entende também que se a palavra débitos constante do § 3º do art. 61 da lei nº 9.430/96 pudesse dar margem à incidência de juros sobre penalidade de ofício, seria ferir de morte o disposto no artigo 146, III da CF/88 e art. 3º, 113, 139, § 1º e 161 do CTN. E mais, se for admitido que a palavra débitos constante do caput do artigo 61 refira-se ao principal e à multa de ofício, ter-se-ia que admitir que, se o lançamento se referir apenas à multa de ofício, tal penalidade estaria sujeita à multa de mora; e os juros de mora, por sua vez, também estariam sujeitos à juros de mora, o que torna tal interpretação insustentável.

Encerra o questionamento da aplicação de juros sobre a multa de ofício aduzindo que se a palavra débitos constante do artigo 61 dessa mesma lei se referisse ao tributo e multa de ofício, a letra do artigo 43 supra-transcrito restaria inócua, já que o lançamento de multa isolada e seus respectivos acréscimos já decorreriam do próprio artigo 61 da Lei nº9.430/96.

No que tange a aplicação da taxa SELIC, alega que não pode ser aplicada, pois é direito incontroverso do contribuinte, segundo o estipulado no art. 150, parágrafo I, da CF e no art. 97, do CTN, o de não suportar quaisquer ônus tributários, senão os definidos por Lei.

O art. 161, §1º, do CTN, estabelece que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora serão calculados à taxa máxima de 1% (um por cento) ao mês.

Contudo, a Taxa SELIC, utilizada pela Fiscalização como base para o cálculo dos juros de mora, não se encontra definida em Lei.

Argumenta que a Taxa SELIC foi criada por resoluções e circulares do Banco Central e dentro deste contexto, a cobrança da Taxa SELIC não tem qualquer validade, por ser fundamentada em norma que exige a cobrança de juros com base numa taxa não instituída por lei, ao menos para fins tributários, e em percentual superior a 1% (um por cento), afrontando diretamente o disposto no § 1º, do art. 161, do CTN.

Encerra a impugnação pedindo que seja declarado insubsistente o Auto de Infração; ou que, apenas por hipótese, sejam revistos os cálculos para que seja excluída a multa isolada e a aplicação dos juros de mora com base na taxa SELIC, bem como não ocorra a incidência dos juros sobre a multa de ofício.

Protesta por provar o alegado através de todos os meios em direito admitidos e que todas as intimações, notificações e/ou comunicações referentes aos atos processuais praticados no curso do presente feito sejam feitas e remetidas em nome da Autuada, no endereço especificado em sua impugnação.

Submetida a Impugnação à apreciação da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, esta houve por bem julgar procedente em parte o lançamento, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO - PROVAS

Ausentes provas da efetivação da compensação, conforme os ditames legais, correto é o lançamento tributário e a sua manutenção.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.

RETROATIVIDADE BENIGNA. Impõe-se a redução de 75% para 50% do percentual da multa em face de legislação superveniente ao fato gerador, por força do princípio da retroatividade benigna.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da

Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, os juros serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO DE JULGAMENTO. A apreciação de questionamentos relacionados à ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Inconformada com a decisão proferida, que manteve em parte o lançamento realizado pela Autoridade Fiscal, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, no qual sustenta, em síntese, os seguintes argumentos:

i) a existência de saldo a compensar apurado no ano de 2001: *“a diferença entre os valores pagos e aqueles efetivamente apurados ao fim do exercício corresponde exatamente ao montante de R\$ 269.462,90, que foi utilizado nas compensações efetuadas no ano-calendário de 2002. Não há dúvidas, portanto, de que a Recorrente tinha saldo a compensar no ano-calendário de 2002, tendo sido comprovada a legitimidade do valor de R\$ 269.462,90 utilizado nessas compensações.”*

ii) a Legitimidade das compensações efetuadas pela Recorrente: a quitação integral da CSLL do ano de 2002: *“Conforme dito, a r. decisão recorrida afirmou que a Recorrente não teria comprovado a existência do saldo a compensar apurado em 2001 para quitar a CSLL apurada por estimativa em 2002, motivo pelo qual deveria ser mantida a exigência da contribuição. A Recorrente apresenta as anexas planilhas em que não deixa dúvidas de que em 2001 efetuou um recolhimento de CSLL por estimativa em montante superior àquele que foi apurado no fim do exercício. Essa diferença foi de exatos R\$ 269.462,90, os quais, por sua vez, foram utilizados para quitar a contribuição apurada por estimativa em 2002.”*

(iii) Impossibilidade de aplicação de multa isolada de 50%: *“Esse Egrégio CARF já proferiu diversas decisões em que manifestou o seu entendimento de que a multa de ofício e a multa isolada não devem ser impostas concomitantemente. De acordo com essas decisões, depois de encerrado o período de apuração da CSLL, a exigência dos recolhimentos por estimativa deixa de prevalecer, devendo ser observada a exigência do tributo efetivamente apurado no ano-calendário. Nesse caso, torna-se inaplicável a multa isolada, de modo a prevalecer "apenas" a multa de ofício.”*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira

Como mencionado nos fatos, trata-se de Auto de Infração para cobrança de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, lavrado em 30/11/2006, no valor total de R\$785.782,85, incluindo principal, multa de ofício, multa isolada e juros de mora.

O lançamento tem origem em procedimento de revisão das Declarações de Informações Econômico-Fiscais relativas ao ano-calendário de 2002, a partir da intimação do contribuinte, em 05/09/2006, para prestar esclarecimentos sobre o fato de os valores declarados na DIPJ serem superiores àqueles declarados em DCTF, no que diz respeito à CSLL.

O Termo de Intimação Fiscal de fl. 04 dispõe, ainda, que o sujeito passivo fica, por meio daquele ato, cientificado de que será realizado o lançamento de ofício, mediante a lavratura de auto de infração, caso deixe de atender aos pedidos de esclarecimento a ele dirigidos. Confira-se a redação do referido termo:

Do procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscais relativa ao ano-calendário de 2002 (DIPJ 2003), foi constatado que os valores relativos a CSLL a Pagar informados em DIPJ estão superiores aos informados em DCTF ou superiores aos valores recolhidos aos cofres públicos (...).

Ante o exposto, fica o sujeito passivo, nos termos dos artigos 835, 927, 928 e 992 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), e do art. 71 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, INTIMADO a, no prazo de 05 (cinco) dias úteis contados a partir do recebimento deste, prestar os esclarecimentos necessários quanto às ocorrências constatadas, apresentando a devida documentação com probatória no local abaixo indicado.

Fica o sujeito passivo também cientificado que se procederá ao lançamento de ofício, mediante a lavratura de auto(s) de infração, no caso de deixar de atender aos pedidos de esclarecimento que lhes forem dirigidos, recusar-se a prestá-los ou não os apresentar satisfatoriamente, de conformidade com o disposto no artigo 841, inciso II, do RIR/99.

Em manifestação ao Termo de Intimação Fiscal acima referido, a contribuinte protocolizou, em 12/09/2006 e em 29/09/2006, sucessivos pedidos de dilação de prazos para que pudesse realizar o levantamento da documentação comprobatória, mas não a apresentou. Na sequência, em 19/10/2006, a contribuinte foi novamente intimada pela Autoridade Fiscal (fl.92), nos mesmos moldes do termo supramencionado.

Entretanto, permanecendo a contribuinte silente quanto às duas intimações para prestar esclarecimentos quanto a divergências nas declarações e recolhimentos da CSLL, a

Autoridade Fiscal houve por bem realizar a lavratura do Auto de Infração em análise, consignando no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades Fiscais que:

Ao analisarmos as declarações entregues pelo contribuinte, DIPJ/2003 (Declaração de Informações Econômico Fiscais) e DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), verificamos que no ano-calendário 2002, o contribuinte informou valores de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - a pagar na DIPJ, fls. 26, porém na DCTF, fls. 5 e 6, informou valor divergente e menor do que o apurado na DIPJ/2003, bem como efetuou recolhimentos da CSLL menores do que os efetivamente devidos, conforme pesquisa de fls. 69/72.

(...) Verifica-se na Ficha 16 da DIPJ, fls. 22 a 25, que a empresa nada informou a título de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, nos meses de janeiro a dezembro de 2.002. Na DCTF, fls. 05 e 06, foram informados apenas os valores relativos aos meses de janeiro, março, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2.002, perfazendo o total de R\$ 1.052.565,09, porém, na DIPJ, fls. 26, linha 42, CSLL a pagar, consta o valor de R\$ 1.302.806,44, portanto, evidencia-se divergência no valor de R\$ 250.241,35, efetivamente não recolhido nas estimativas mensais, conforme pesquisa de fls. 69 a 72, em desobediência ao citado art. 858 do RIR/99.

Isto posto, faz-se necessária a lavratura de competente Auto de Infração para se exigir a CSLL devida, relativa às divergências apuradas no cotejo das informações prestadas na DIPJ, na DCTF e nos efetivos recolhimentos de CSLL, conforme abaixo demonstrado, bem como para aplicação de multa isolada, com base no § único, inciso IV do art. 957 do RIR/99, haja vista que a empresa estando obrigada ao pagamento da contribuição social em cada mês, determinada sobre base de cálculo estimada, deixou de fazê-lo [...]”

Em síntese, a situação posta para análise é a seguinte: **a Autoridade Fiscal identificou que a contribuinte declarou em sua DIPJ valores superiores àqueles por ela confessados em sua DCTF, no que diz respeito à CSLL. Diante do silêncio da contribuinte em explicar tal diferença, a Autoridade Fiscal considerou que o maior valor declarado (constante na DIPJ) seria devido e, portanto, lavrou o Auto de Infração para exigência da diferença.**

O lançamento abarcou não só a diferença do tributo considerado devido, bem como multa de ofício, juros de mora e multa isolada por ausência de recolhimento das estimativas mensais nas competências assinaladas.

Entendo que o presente lançamento contém de falhas que inviabilizam a sua sustentação. Explico.

Em razão de a DIPJ ser meramente informativa, não tendo a natureza de confissão de dívida; apenas a DCTF é instrumento capaz de constituir o crédito tributário. Desse modo, não havendo confissão do contribuinte em DCTF, a cobrança da CSLL remanescente, declarada em DIPJ, somente pode ser legitimada por meio de lançamento de ofício, o que se verifica no presente caso.

Entretanto, para realizar o lançamento, não pode a fiscalização simplesmente se limitar realizá-lo com base nos dados e valores informados em DIPJ, justamente porque, como dito, ela é meramente informativa. Ao iniciar o procedimento fiscal, a Autoridade Lançadora deve realizar o levantamento de toda a escrituração contábil da contribuinte, a fim de verificar a regularidade na apuração do seu lucro antes do IR e da CSLL, que servirá de base de cálculo para os citados tributos.

Entendo que, apenas depois de remontar toda a apuração realizada pela contribuinte, investigando a razão das divergências encontradas, ou, se fosse o caso, arbitrando o lucro, é que seria adequado o lançamento efetuado, por meio do qual seria constituído o crédito tributário, ainda que coincidente com o valor declarado em DIPJ pela contribuinte.

Somente assim estaria demonstrada a verdadeira origem daquele crédito, pois, do contrário, a fiscalização estaria utilizando a DIPJ como instrumento de confissão de dívida, quando na verdade não o é. Admitir esse comportamento da fiscalização é tolerar a tributação por presunção, que, neste caso, não decorre de lei e, portanto, não deve ser acatada.

Por essas razões, penso que o lançamento, nos moldes em que efetuado, é absolutamente inapropriado, eis que diante da divergência de informações entre DCTF e DIPJ a Autoridade Fiscal presumiu que deveria prevalecer os valores declarados em DIPJ, sem qualquer fundamentação que lhe desse amparo legal.

Justamente por padecer de fundamentação legal o procedimento adotado, a Autoridade Fiscal indica como base legal para fundamentar o Auto de Infração o art. 841, incisos I, III e IV do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99), que não serve de suporte para sustentar o lançamento realizado com base em divergências entre DIPJ e DCTF, que é o verdadeiro objeto da presente autuação.

Os citados dispositivos se limitam a dispor sobre o lançamento de ofício nos casos em que o sujeito passivo não apresentar declaração de rendimentos, ou fizer declaração inexata, implicando a redução do imposto a pagar ou restituição indevida; ou, ainda, não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte. Confira-se a redação do citado art. 841 e os seus incisos:

Seção IV

Lançamento de Ofício

Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):

I - não apresentar declaração de rendimentos;

(...)

III - fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV - não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;(...)

As normas acima mencionadas retratam apenas as hipóteses de cabimento de lançamento de ofício, quando a fundamentação legal deveria retratar a norma verdadeiramente constitutiva da exação. Evidencia-se, desse modo, que houve a indicação defeituosa dos dispositivos legais infringidos, dado que aqueles indicados no Auto de Infração, além de não espelharem os reais fundamentos da autuação, não permitem à Recorrente apurar se as medidas adotadas pela Autoridade Fiscal na condução dos trabalhos estão de acordo com as disposições legais em vigor, muito menos se as exações apuradas tem amparo legal.

Faz-se mister ressaltar que não se está validando a possibilidade de declaração de informações divergentes entre DIPJ e DCTF. Questiona-se o Auto de Infração lavrado com base nas informações da DIPJ, simplesmente porque o tributo a pagar declarado encontrava-se superior ao valor declarado em DCTF.

Diante da divergência de valores e da ausência de explicações da contribuinte no intuito de evidenciar o fundamento das informações desconstruídas, a Autoridade Fiscal deveria iniciar o procedimento de fiscalização solicitando os documentos contábeis que pudessem evidenciar qual seria o correto valor do tributo devido.

Caso a contribuinte não disponibilizasse as documentações necessárias para efetuar a fiscalização, a Autoridade Fiscal dispunha de várias presunções legais que lhe permitiriam o uso do arbitramento e, portanto, a lavratura do Auto de Infração em consonância com as normas legais.

Não se pode admitir, sob pena de ferir o princípio da legalidade, que prospere um Auto de Infração quando ausente fundamento legal que o sustente.

A legislação tributária confere às Autoridades Fiscais meios e métodos para se reconhecer e mensurar o fato jurídico tributável, que pode ser determinado por base certa (correta identificação da base de cálculo da CSLL, analisando-se as receitas, custos e despesas) ou por base presumida/arbitrada (presunções autorizadas por lei que permitem mensurar o fato jurídico tributável quando o contribuinte não dispõe, ou não entrega, a documentação que possibilitaria a tributação por base certa).

A regra é a apuração direta do tributo devido, sendo determinado por base certa. Somente quando não é possível a apuração direta é que a legislação confere à Fiscalização o poder de apurar por presunção (de forma indireta), simplesmente visando resolver o problema procedimental que inviabilizaria a tributação direta.

Não há na legislação hipótese que autoriza a presunção, no caso de divergência entre DCTF e DIPJ, de se considerar devido o maior valor declarado, quando diante de informações desarmônicas.

Pelo exposto, entendo ser nulo o Auto de Infração que contraria o disposto no inciso IV do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, segundo o qual o Auto de Infração deverá conter, obrigatoriamente, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável, entre outros requisitos que não necessitam ser mencionados neste momento.

Feitas essas considerações e sendo determinado o cancelamento das exigências acima expostas, entendo ser desnecessário analisar as alegações da Recorrente em relação à existência do saldo a compensar apurado no ano de 2001, bem como a legitimidade das compensações por ela efetuadas.

Quanto à cobrança cumulativa da multa isolada (por insuficiência no recolhimento das estimativas) com a referida multa de ofício, também entendo que o lançamento da primeira também não merece prosperar.

A exigência da multa isolada decorre da obrigação legal imposta às pessoas jurídicas optantes pelo lucro real anual, que, ao realizarem essa opção, assumem o compromisso de antecipar, mensalmente, o IRPJ e a CSLL calculados pela forma estimada, nos moldes estabelecidos pelo art. 2º da Lei nº 9.430/96.

Embora os fatos geradores do IRPJ e da CSLL somente ocorram no dia 31 de dezembro de cada ano, momento em que será apurada a efetiva base de cálculo desses tributos e a compensação dos valores pagos antecipadamente, ao instituir para os contribuintes a obrigação de realizar as antecipações mensais das estimativas do IRPJ e da CSLL, pretendeu o legislador antecipar os valores que provavelmente seriam devidos ao final do ano-calendário, adiantando a sua arrecadação e evitando o acúmulo para os contribuintes no final do ano.

Caso o contribuinte deixe de antecipar mensalmente as estimativas, suportará a multa isolada lançada de ofício pela falta de pagamento mensal dos tributos devidos, nos termos do art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96.

Contudo, encerrado o ano-calendário objeto das antecipações, entendo que a base impositiva para fins de aplicação da multa é aquela que suportará o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário. Via de consequência, somente é possível a aplicação da multa de ofício prevista no inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Isso porque, como o lançamento em análise (relativo às estimativas de 2002) somente foi realizado em 2006, penso que, ainda que a contribuinte não tenha supostamente efetuado as antecipações de modo satisfatório, fato é que a exigência da multa isolada foi formalizada quando já conhecida a respectiva base de cálculo e a contribuição devida naquele ano-calendário. Assim, seria cabível apenas a aplicação da multa de ofício, haja vista que não é possível coexistir, no mesmo momento (ato de lançamento), duas exações para uma mesma base de cálculo, que representaria imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

Desse modo, entendo pela impossibilidade de prosperar o lançamento da multa isolada por insuficiência no recolhimento de antecipações de IRPJ (prevista no artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96) concomitantemente ao lançamento de multa de ofício (prevista no artigo 44, §1º, inciso I da Lei nº 9.430/96).

Esse também é o entendimento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, que não admite a aplicação simultânea da multa isolada por insuficiência no recolhimento das estimativas com a multa de ofício pelo descumprimento do dever de pagar o tributo em definitivo, conforme se depreende dos acórdãos abaixo:

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A

*primeira conduta é meio de execução da segunda. **A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.** (Acórdão nº 9101-00.281 em 24/08/2009).*

*Assunto: MULTA ISOLADA - Exercício: 2001, 2002, 2003 e 2004 CSLL. MULTA ISOLADA. **Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da ao repetição da sanção tributária.** CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. RETROATIVIDADE BENIGNA. O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades - art. 106, inciso II, "a", do CTN. Recurso Especial da Contribuinte Provido. (Acórdão nº 9101-00.526 em 26/01/2010).*

*RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. **Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.** A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. (Acórdão nº 9101-00.500 de 25/01/2010).*

A interessante fundamentação dos Conselheiros é no sentido de que, em virtude dos princípios da consunção da conduta-meio pela conduta-fim e da não repetição da sanção tributária, não deve prosperar a exigência, pois, “*encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual, e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada*” (Acórdão nº 9101-00.526 em 26/01/2010).

Vale ressaltar que, mesmo com o cancelamento da exigência da CSLL, dos juros de mora e da multa de ofício, ainda assim não deve prosperar o lançamento da multa isolada, posto que, após o término do ano-calendário não há mais o que se falar na referida penalidade por insuficiência no recolhimento das estimativas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

Processo nº 16095.000371/2006-13
Acórdão n.º **1401-000.731**

S1-C4T1
Fl. 291

CÓPIA