



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

Processo nº 18471.000734/2006-10
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº **1401-000.804 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente BJ SERVICES DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento descabe a alegação de nulidade.

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. A compensação efetuada nos termos da IN SRF nº 21, de 1997, além de ser declarada em DCTF, deve ser também registrada na escrituração da pessoa jurídica

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE. A partir de outubro de 2002, a compensação de débitos próprios, relativos a quaisquer tributos ou contribuições com crédito relativo a tributo ou contribuição, administrados pela RFB, é efetuada mediante a apresentação da Declaração de Compensação

DECADÊNCIA - PENALIDADE - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. A contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário relativo a penalidades, deve observar as regras contidas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ainda que a obrigação acessória inadimplida se refira a tributo sujeito a lançamento por homologação.

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24.03.2001

Autenticado digitalmente em 16/10/2012 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 16/10/2012

por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 17/04/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assi-

nado digitalmente em 18/10/2012 por ANTONIO BEZERRA NETO

Impresso em 23/04/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A multa de ofício exigida por falta de pagamento dos tributos devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas. De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, REJEITARAM a preliminar de nulidade, AFASTARAM a decadência da multa isolada. No mérito, por maioria de votos, DERAM provimento PARCIAL ao recurso para cancelar as multas isoladas apenas nos anos-calendários em que houveram prejuízos fiscais na infração 3. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos que negavam provimento e o Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira que dava provimento integral à multa isolada. Designada a Conselheira Karem Jureidini Dias para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

(Assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 12-17.389, da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ).

Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Trata o processo do auto de infração de fls.240/252, lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro, (Defic/RJO), exigindo da Interessada, acima identificada, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica, (IRPJ), Multa Regulamentar, e Multa Isolada, respectivamente, nos valores de R\$2 9.092,44, R\$359.551,27 e R\$12.764.696,70, acrescido, no caso do primeiro, de multa de ofício de 75%, e juros de mora calculados até 31.07.2006.

O enquadramento legal consta nos respectivos autos de infração. Da autuação.

A descrição dos fatos, (fls.242/243), aponta três infrações.

INFRAÇÃO 001.

Divergências entre os valores declarados e os escriturados a título de IRPJ de 2003, com base no lucro real anual.

Consta no Termo de Constatação Fiscal, fls.229/230, que:

- em 20-12-2005 e 19-01-2006, fls.202/206, a Interessada foi intimada e reintimada a comprovar o valor de R\$268.222,40, consignado na DIPJ de 2004, (fls.23), como sendo imposto pago por estimativa, tendo em vista que o valor não constou na DCTF nem no sistema de pagamentos da Receita Federal;
- a Interessada respondeu em 06-02-2006, que o valor correspondia a montante, pago a maior no ano anterior, 2002, conforme DIPJ, fls.212/216;
- em 21-03-2006, a Interessada foi intimada a informar os processos de compensação requeridos administrativamente como quaisquer processos judiciais ajuizados, não havendo resposta até a presente data, fls.218/219;
- o referido saldo negativo de IRPJ consta na realidade, na DIPJ referente ao ano-calendário de 2001, fls.216;
- para compensar o alegado crédito com os valores devidos em 2003, a Interessada deveria ter demonstrado o respectivo valor através de DCTF e encaminhado declaração de compensação, DCOMP, a Receita Federal, conforme determina a INSRF nº.210 de 2002;
- desta forma, foi lançado o IRPJ no valor de R\$219.092,44, conforme demonstrado as fls.239.

INFRAÇÃO 002.

Apresentação incorreta, (quanto à forma), de dados fornecidos em meio magnético, ocasionando a multa regulamentar de 0,5% incidente sobre a receita bruta da DIPJ de 2003, conforme demonstrado às fls.242.

Consta no Termo de Constatação Fiscal, fls. 227/229, que

- em 13-04-2005, a Interessada foi intimada a apresentar os arquivos digitais e sistemas contendo plano de contas, lançamentos contábeis, saldos mensais e histórico padrão relativos ao ano-calendário de 2002, em conformidade com o disposto na Instrução Normativa SRF nº 86, de 22-10-2001 e no Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001;
- as especificações técnicas dos sistemas e arquivos mencionados deveriam obedecer, rigorosamente, os leiautes e regras de formatação especificadas no Anexo do citado Ato Declaratório, bem como serem devidamente validados pelo sistema Sinco-Arquivos Contábeis, que está disponível no endereço eletrônico da Secretaria da Receita Federal, (fls.63);
- em 12-05-2005, foi apresentada resposta à intimação, contendo arquivos digitais;
- tais arquivos estavam em desacordo com a legislação e especificações técnicas exigidas e sem a devida validação de seus valores no sistema Sinco-Arquivos Contábeis, conforme se verifica na documentação de acompanhamento aos citados arquivos digitais apresentados, (fls.64/77);
- em 20/05/2005, a Interessada apresentou novos arquivos digitais, os quais também se encontravam em desacordo com as especificações técnicas estabelecidas no Ato Declaratório COFIS nº 15/2001;
- em 30-05-2005, houve re-intimação discriminando as inconsistências encontradas, (fls. 81/97);
- foram apresentados novos arquivos digitais, porém sem assinatura de nenhum representante legal da Interessada na documentação de acompanhamento;
- às fls.98/111, constam informações da Interessada, acompanhadas de documentos relativos aos referidos arquivos;
- a Fiscalização ao examinar o conteúdo desta 3a versão dos arquivos digitais apresentados, detectou que no arquivo digital "Lançamentos Contábeis" a obrigação de elencar as contrapartidas em diversos lançamentos continuou sendo descumprida;
- quanto a esta inconsistência, a Interessada alegou que seria vaga a descrição da inconsistência apontada no item 1.3 do termo de re-intimação, de fls.81, e que, desconhece qual a irregularidade cometida, não havendo como atender à fiscalização, pois, não sabe se a referida ausência se refere a todas as contas ou somente a certas contas, caso em que seria necessário saber quais seriam estas contas;
- a Interessada acrescentou que talvez houvesse alguma inconsistência entre o programa adotado pela Receita e a técnica contábil por ela, (Interessada), adotada, e que os dados apresentados atendem às exigências do Ato Declaratório Executivo COFIS nº15, concomitantemente com a validação pelo programa SINCO, (fls. 110/111);

- a Fiscalização registrou que, as alegações da Interessada não se sustentavam, visto que o item 4.1.1 do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15/2001. (transcrito às fls.228), dispõe claramente sobre a forma de apresentação do arquivo de lançamentos contábeis e quais os lançamentos que devem conter o campo "Código da Contrapartida", preenchidos;
- ressaltou a Fiscalização que, na própria documentação de acompanhamento dos arquivos magnéticos de lançamentos contábeis, de 20-05-2005 e 30-05-2005, (fls.78/80 e 106/108), as cópias impressas contendo os trinta primeiros e trinta últimos registros do arquivo lançamentos contábeis demonstram inúmeros lançamentos com um débito e um crédito sem preenchimento do campo "Código de Contrapartida";
- tal situação viola o item 4.1.1 acima referenciado;
- acrescentou a Fiscalização que, após imprimir o conteúdo do arquivo magnético de lançamentos contábeis referentes a diversos meses, constatou-se que as posições iniciais e finais relativas ao referido campo "Código de Contrapartida" não foram preenchidas (posição 65 a 92), prejudicando o procedimento fiscal, via meio magnético, devido ao grande quantitativo de registros (fls.232/236);
- tendo em vista que a Interessada apresentou o arquivo magnético de lançamentos contábeis sem preencher nenhum dos campos "Código da Contrapartida", especificamente àqueles em que estava obrigada em decorrência do disposto no referido item 4.1.1, efetuou-se a lavratura de Auto de Infração por apresentação incorreta dos dados em meio magnético, relativamente à forma estabelecida no mencionado ato legal e consoante o disposto no artigo 12 da Lei nº 8.218 de 1991, com redação dada pelo artigo 62 da Lei nº 8.383 de 1991 e artigo 72 da Medida Provisória nº 2.158-3 5 de 2001.

INFRAÇÃO 003.

Multa isolada. Divergências entre os valores declarados e os escriturados gerando falta de pagamento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta estimada e/ou balanços de suspensão ou redução, para os anos de 2001 a 2004.

Consta no Termo de Constatação Fiscal, fls.230/231, que:

- intimada, em 07-07-2005, a apresentar planilhas impressas e assinadas contendo os valores mensais das receitas e exclusões que compuseram os faturamentos relativos aos períodos de apuração de 05/2000 a 03/2005, através do preenchimento do aplicativo "Informações à SRF", a Interessada somente informou os montantes anuais de faturamento (fls. 113/135);
- re-intimada em 22-09-2005, a Interessada apresentou mapas de faturamento relativos aos mencionados períodos de apuração, (fls. 148/197), informando que as planilhas solicitadas deveriam estar concluídas até o dia 24-10-2005, o que não ocorreu até a presente data;
- a Interessada não efetuou a escrituração no Livro Diário ou no Livro de Apuração do Lucro Real, dos balanços ou balancetes de redução/suspensão nos meses de JAN/2001 a JAN/2003, conforme fls.253/423 e 04/19, (ficha 11 -Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, das DIPJ 2002 a 2005);

- tal fato está em desacordo com o artigo 35 da Lei nº8.981, de 1995 e alterações: Sendo tal! obrigação acessória Indispensável à fruição da faculdade de dispensa ou redução do recolhimento do imposto;
- para os períodos de FEV/2003 a DEZ/2004, a pessoa jurídica informou nas DIPJ, que houve apuração do imposto de renda devido por estimativa com base na receita bruta e acréscimos;
- apesar de ter havido valores faturados mensalmente naquele período, fls. 175/197, os respectivos valores do imposto de renda estavam zerados nas DIPJ (fls. 19/22 e 26/29);
- os débitos do imposto de renda mensal não foram confessados nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, nem recolhidos, conforme fls. 45/62;
- conforme Termo de Intimação de 21-03-2006, (fls.218/219), a Interessada foi intimada a apresentar relação dos processos de compensação, Declaração de Compensação (DCOMP) e/ou processos judiciais relativos" a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF;
- a Interessada- não apresentou resposta até a presente data;
- foi elaborado demonstrativo de cálculo do imposto de renda devido por estimativa com base na receita bruta, (fls:237/238), ensejando o lançamento de multa isolada sobre o valor do imposto de renda devido e não pago/declarado.

Da impugnação.

Inconformada com o crédito tributário originado da ação fiscal a qual teve ciência do lançamento em 09-08-2006, (fls.445 e 515), a Interessada apresentou em 08-09-2006, (fls.448), a impugnação de Fls. 448/472, instruída pelos documentos de fls.473/804, e Anexos 1/6, na qual arguiu em síntese, o que segue.

Quanto à infração 001:

- o valor autuado diz respeito a valores compensados no exercício de 2003, decorrente de crédito apurado no exercício de 2001, no valor de R\$268.222,40; .
- trata o caso de compensação espontânea prevista no artigo 66, da Lei nº.8.383 de 1991, (artigo 890 do RIR de 1999), não sendo exigido por esta lei, a apresentação de declaração de compensação, uma vez que, a compensação espontânea se dá no âmbito da escrita contábil;
- por sua vez, a compensação mediante declaração, obrigatória nas hipóteses de compensação com débitos vencidos já notificados ou declarados, prevista no artigo 74, da Lei nº.9.430 de 1996, (artigo 891 do RIR de 1999), é que exige as formalidades apontadas pela Fiscalização,
- portanto, a Fiscalização não poderia ter desconsiderado a compensação efetuada sob o argumento de que não foi efetuada a declaração de compensação;
- os documentos dos Anexos 1 a 6, (DOC.06), comprovam que houve o crédito líquido e certo de R\$268.222,40 no exercício de 2001;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 2001, no âmbito do SIAFV, em 16/10/2012 por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 16/10/2012

por KAREM JUREIDINI DIAS, Assinado digitalmente em 17/04/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 18/10/2012 por ANTONIO BEZERRA NETO

- houve violação ao artigo 112. do CTN;

Quanto à infração 002:

- a Fiscalização fez alegações genéricas, pois, não apontou quais lançamentos estavam irregulares, limitando-se a transcrever o item 4.1.1 do Anexo do Ato Declaratório 15 de 2001, que dispõe sobre a forma de apresentação do arquivo de lançamentos contábeis e quais devem conter o campo "Código da Contrapartida" preenchido;
- este fato causou cerceamento do direito de defesa, pois, não pôde contestar a existência das supostas irregularidades uma vez que, as mesmas sequer foram identificadas pela Fiscalização;
- a complexidade da matéria e a sua boa-fé devem fazer com que se cancele a respectiva multa;
- os documentos de fls.559/586, comprovam que os arquivos digitais e sistemas foram validados pelo sistema Sinco-Arquivos Contábeis. .

Quanto à infração 003:

- a Fiscalização ignorou as informações e os balancetes de suspensão e redução, sob a alegação de que houve o descumprimento de obrigação acessória consubstanciada na não escrituração mensal de tais informações no Livro Diário e no LALUR;
- os já mencionados Anexos 1 a 6; (DOC.06), comprovam que os livros de registros de balanços, as demonstrações de resultados e apurações fiscais mensais, as demonstrações do cálculo do lucro real relativas, aos balancetes mensais de suspensão ou redução do imposto foram devidamente escrituradas no LALUR, bem como as demais informações mensais sobre os períodos abrangidos pela autuação;
- tais documentos juntamente com as DIPJ de fls.590/678, comprovam a veracidade do que afirma;
- a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução do imposto no Livro Diário não pode resultar na aplicação de multa isolada, mormente quando são utilizados livros auxiliares, e não houve dano ao erário;
- às fls.462/464, transcreve jurisprudência neste sentido;
- nas DIPJ de 2004 e 2005, por mero equívoco, informou que apurou o imposto com base na receita bruta e acréscimos;
- na realidade, também nos exercícios de 2003 e 2004, apurou o imposto com base em balancete de suspensão ou redução do imposto;
- em decorrência, sanou tal equívoco retificando as ditas declarações, (fls.680/804), cujas informações aliadas aos livros inerentes a estes exercícios, (Anexos 1 a 6, DOC06), comprovam suas afirmações;
- em relação ao exercício de 2003, compensou crédito do exercício de 2001, no valor de R\$268.222,40;

tal valor é superior ao apurado em 2003, R\$224.809,03, portanto não
valor a pagar neste ano:

- no exercício de 2004, foi apurado prejuízo fiscal, conforme LALUR acostado nos Anexos I a 6, (DOC. 06);
- havendo prejuízo fiscal, não há que se lançar a multa por ausência de recolhimento por estimativa, conforme jurisprudência do Conselho de Contribuintes transcrita às fls.465;
- além disto, tratando-se de base de cálculo estimada, as exigências de penalidades isoladas sobre estimativas após o encerramento do período de apuração não podem prosperar, pois podem dar ensejo à cobrança de valores sobre base fictícia ou mesmo por mera presunção;
- nestas circunstâncias, tal exigência é irrazoável e desproporcional, conforme doutrina transcrita às fls.466/467 e jurisprudência de fls.467;
- a própria edição da MP nº.303 de 2006, que, através de seu artigo 18, alterou a multa isolada de 75% para 50%, (artigo 44, da Lei nº. 9.430 de 1996), é um indício do descabimento desta multa;
- a autuação foi feita com base em presunção, pois, a Fiscalização não comprovou que ocorreu declaração inexata ou falta de pagamento de imposto, a respaldar o que determina o artigo 841, do RIR de 1999; .
- houve violação aos princípios contidos no artigo 37, da CF, uma vez que, houve comodismo e arbitrariedade do Fisco em desqualificar as informações por ela prestadas, sob a justificativa simplista de que não houve a escrituração dos balanços ou balancetes mensais de redução ou suspensão no livro Diário e LALUR;
- finalizou requerendo que qualquer intimação seja realizada em nome de seu contador, e, ajuntada posterior de novos documentos.

Às fls.806/807, consta resolução de diligência determinando à Fiscalização:

- quanto à infração 003, (fls.243), pronunciar-se conclusivamente sobre a veracidade das informações e dos valores contidos nos demonstrativos constantes no DOC.06, acostado pela Interessada nos Anexos I a 6 deste processo, bem como, sobre as alegações de fls.462/465;
- informar se tais demonstrativos foram devidamente registrados no LALUR conforme alegado pela Interessada no citado DOC.06;
- verificar se a Interessada tem o crédito de R\$ 268.222,40, referente ao IRPJ do ano-calendário de 2001;
- quanto à infração 002, (fls.242), pronunciar-se sobre os documentos de fls.559/586, bem como, sobre as alegações de fls.453, no sentido de que tais documentos comprovam que os arquivos digitais e sistemas, (Fls. 559), preenchem os requisitos da legislação e que foram validados pelo sistema Sinco-Arquivos Contábeis.

Às fls.812/813, a Fiscalização relatou o que segue.

Quanto a existência de crédito referente ao IRPJ do ano-calendário de 2001. no valor de- RS 268.222.40:

- não foi objeto do procedimento fiscal autorizado pelo MPF-F nº 0719000-200500696-6, o questionamento do crédito de R\$ 268.322,40, relativo ao IRPJ do

calendário de 2001, mas sim, o de proceder a verificações preliminares, que consistiram no cotejo entre os valores constantes da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal.

Quanto à infração 002, os documentos acostados aos autos, (fls.559/386), não trazem qualquer novidade em relação aos apresentados quando do procedimento fiscal, a mera visualização revela que a irregularidade quanto ao campo "Código de Contrapartida" não foi sanada, pois, não foram preenchidas corretamente as posições 65 a 92, (fls.565/567).

Quanto às informações contidas nos Anexos 1 a 6:

- a análise de tais informações e valores não foi objeto da auditoria, uma vez que, o motivo da lavratura do Auto de Infração foi a não observância de requisito legal, que seria a devida escrituração dos referidos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário, (artigo 35, da Lei n.º.8.981, de 1995, parágrafos 1º e 4º, e artigo 12, parágrafos 5º e 6º., da INSRF n.º.93, de 1997), fato que culminou no lançamento de multa isolada,

- não foram detectadas as transcrições dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto de renda devido, relativos aos períodos de apuração em questão no LALUR, conforme se verifica na cópia do referido Livro acostado pelo interessado no DOC. 06 e às fls. 253/259 do presente processo.

Às Fls. 820/851, consta aditivo da Interessada no qual, alega que:

- quanto à infração 001, reiterou as afirmações feitas anteriormente;
- quanto à infração 002, a incompatibilidade entre o programa da Receita e o seu, foi levantado por ela mesmo, devendo o Fisco orientar e demonstrar como resolver a irregularidade ao invés de simplesmente autuar^mormente quando existem milhares de lançamentos;
- fere ao princípio da boa fé, da segurança jurídica e da razoabilidade, o Fisco validar um arquivo, conforme comprovam os documentos de fls.559/586, mas, penalizar o contribuinte por meros equívocos quanto à forma;
- reiterou que houve cerceamento ao direito de defesa, por não se saber qual foi a infração cometida, se foi quanto à forma ou quanto ao conteúdo, qual a irregularidade do seu programa e, como se chegou ao cálculo dos registros;
- quanto à infração 003, o lançamento foi efetuado após a apuração do resultado anual, inexistindo valor a pagar, sendo, portanto, irrelevante se houve ou não o levantamento dos balancetes de suspensão, que de qualquer forma, foram levantados;
- houve violação aos artigos 43, 44, 112 e 113, parágrafo 1º., do CTN, bem como, ao princípio da vedação ao confisco, uma vez que, um suposto imposto de cerca de R\$220.000,00, gerou uma autuação de aproximadamente R\$13.000.000,00;
- ainda que assim não fosse, houve a decadência para o lançamento da multa isolada para o ano de 2000 e até agosto de 2001, pois, o prazo de cinco anos conta a partir da data em que antecipação deveria ter sido feita e a autuação ocorreu em agosto de 2006;

- de qualquer forma, os Anexos 01 a 06, são suficientes para comprovar que os balancetes mensais de suspensão ou redução foram devidamente escriturados no LALUR, reiterando que os livros estão à disposição da Fiscalização.

E o relatório.

Ao analisar a impugnação da Recorrente o Relator da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento resolveu converter o julgamento em diligência para que fossem respondidos os seguintes quesitos:

- a) Pronunciar-se sobre a veracidade das alegações de regular escrituração do IRPJ, para fins da apuração do imposto pelo regime de estimativa suspensão/redução, bem como confirmar a devida escrituração de tais demonstrativos no LALUR;
- b) Verificar a existência do crédito de R\$ 268.222,40, referente ao IRPJ ano-calendário de 2001, em favor da ora Recorrente; e
- c) Verificar se há prova constante dos autos hábil a comprovar que os arquivos e sistemas apresentados pela ora Recorrente preenchem os requisitos da legislação, bem como se os mesmos foram de fato validados pelo sistema Sinco-Arquivos Contábeis.

A DRJ manteve o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA

A regra aplicável no caso de lançamento de multa isolada é a do artigo 173, do CTN.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao prever as infrações por falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do tributo ou contribuição (definitivos) não significa duplicidade de tipificação de uma mesma infração e nem de penalidade.

Ao tipificar essas infrações o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não são excludentes.

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração mantida com observância das disposições legais somente faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados se comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Irresignada com a decisão de primeira instância a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação, nos seguintes termos:

- No que se refere à suposta irregularidade na prestação de informações por meios magnéticos, atendeu todas as exigências previstas na legislação que rege a matéria, a despeito de sua imprecisão, sendo certo que a correção de seu procedimento pode ser inequivocamente comprovada pela validação de seus arquivos digitais e sistemas pelo Sistema Integrado de Coleta - Sinco, da própria Receita Federal. Naquela ocasião, invocou, ainda, cerceamento de defesa, por não ter tido acesso à identificação objetiva da infração cometida, uma vez que não foram apontados, pela fiscalização, quais os lançamentos pendentes de indicação do Código de Contrapartida;

- Quanto à compensação efetuada, sustentou a impossibilidade de desconconsideração do crédito em questão com base na falta de apresentação da declaração de compensação, uma vez que a fiscalização dispõe de meios suficientes à apuração da sua liquidez e certeza; e

- Relativamente à aplicação de multa isolada em valor superior a R\$ 12.000.000,00 (doze milhões de reais) em virtude da suposta falta de escrituração das demonstrações do lucro real relativas aos balancetes de suspensão ou redução do imposto em Livro Diário e no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, procedeu à escrituração de todas as suas operações em livros revestidos de formalidades, sendo certo que a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução do imposto no Livro Diário não poderia resultar na imposição de multa isolada. Naquela ocasião, respaldou seu entendimento com diversos precedentes deste Primeiro Conselho de Contribuintes, tendo ressaltado, ainda, a inexistência de dano material, do que decorre a total desproporcionalidade entre a gravidade da conduta praticada pelo contribuinte e a sanção que lhe foi imposta.

- No que concerne à infração relativa à multa regulamentar por descumprimento formal da entrega de dados magnéticos, alega que sempre observou as normas legais atinentes à entrega de informações por meio de arquivos digitais, os quais, inclusive, foram expressamente validados pelo próprio fisco:

(i) Ainda que algum equívoco material fosse verificado na forma de processamento de tais dados, o que é admitido apenas para fins argumentativos, a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes apenas admite a aplicação de multa regulamentar na hipótese em que o contribuinte deixa de enviar tais informações às autoridades fiscais;

(ii) Outro ponto que deixou de ser considerado pela decisão recorrida é a determinação contida no próprio Ato Declaratório Executivo n.º 15, de 23.10.2001, expedido pelo Coordenador-Geral de Fiscalização (COFIS), que dispõe sobre a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata a Instrução Normativa SRF n.º 86, de 22.10.2001. Segundo consta do item 4.1.1 das especificações técnicas dos sistemas e arquivos 'no caso de um lançamento com um débito e um crédito, utiliza-se um registro que represente o débito e um

registro que represente o crédito. O campo "Código da Contrapartida" deve ser preenchido em ambos os registros'. no caso de um lançamento com um débito e diversos créditos, utiliza-se um registro que represente o débito e tantos registros quantos sejam necessários para representar os créditos, deixando em branco o campo "Código da Contrapartida" no registro correspondente ao débito.'

(iii)

Diante deste comando normativo, é evidente que a existência de campos em branco, quanto aos códigos de contrapartida, não consiste, em qualquer hipótese, em descumprimento de obrigação acessória pelo contribuinte

- A despeito da falta de apresentação de declaração de compensação, o valor de R\$ 268.222,40 é crédito líquido e certo da Recorrente, como se atesta pela documentação acostada ao presente processo administrativo;

- A Recorrente possui escrituração hábil a comprovar a veracidade dos valores contidos em suas declarações; e

- O CARF possui jurisprudência reiterada que afasta a possibilidade de aplicação de multa isolada pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal, como se dá no presente caso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade

A recorrente, em síntese, apregoa a nulidade do feito sob o argumento de que houve cerceamento do direito de defesa na fase de procedimento fiscal, bem assim que a DRJ deveria ter mantido sua linha de entendimento que ficou pressuposto quando do pedido de diligência, no que concerne à compensação de crédito de período anterior.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre o assunto, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto 70235/72 com a nova redação dada pela Lei 8748/93:

Art. 59 - São nulos:

I- os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II- os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa;

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

.Examinado-se o Auto de Infração, não se constata nenhum vício de forma, tendo sido observadas as prescrições contidas no Decreto nº 70.235, de 1972. Verifica-se que constam adequadamente descritos os fatos apurados pela autoridade, a fundamentação legal, a matéria tributável, os valores apurados e os fatos motivadores da autuação, permitindo ao contribuinte conhecer todos os elementos componentes da ação fiscal e, assim, propiciando-lhe todos os meios para livre e plenamente manifestar suas razões de defesa, como efetivamente o fez.

Em relação ao suposto cerceamento do direito de defesa em fase procedimental, diga-se que no procedimento administrativo de fiscalização, inexistente um amplo contraditório, nos moldes garantidos nos processos judiciais. Por outro lado, cabe salientar que o processo administrativo fiscal não se esgota nos atos do lançamento, já que também fazem parte dele a impugnação e o recurso voluntário, ou de ofício. É nesse sentido que se deve compreender o alcance do contraditório previsto no art. 5º, LV da Constituição Federal, já que é mais propriamente exercido nesta fase de apreciação do lançamento. Assim também entende

o tributarista Alberto Xavier, que na obra “Do Lançamento. Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 165, assim leciona:

Em matéria de lançamento tributário a garantia de ampla defesa não atua necessariamente pela via do direito de audiência prévia a prática do ato primário, mas no “direito de recurso” deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que o seu direito assumirá força plena.

E, efetivamente, a recorrente exerceu o contraditório a que tem direito, por meio da peça impugnatória e recursal que ora se aprecia, ainda em primeira instância o feito foi baixado em diligência pela primeira instância de forma a oportunizar à contribuinte nova chance para fazer prova da compensação alegada.

Outrossim, a DRJ não se obriga a manter uma linha de entendimento que possa por acaso ficar pressuposta quando do pedido de diligência. No retorno de diligência os seus membros tem amplos poderes para decidirem na ocasião da forma que melhor lhe aprouverem, seguindo o Direito, a legislação de regência e as provas dos autos.

Acrescente-se que, quando muito, em se admitindo o fato da autoridade lançadora ter cometido algum engano com relação à falta de prova ou matéria de fato e a sua subsunção à norma, tratar-se-ia então de questão de mérito e não de preliminar de nulidade.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Infração 1

Conforme Termo de Constatação Fiscal, fls.229/230, que em 20-12-2005 e 19-01-2006, fls.202/206, a Interessada foi intimada e reintimada a comprovar o valor de R\$268.222,40, consignado na DIPJ de 2004, (fls.23), como sendo imposto pago por estimativa, tendo em vista que o valor não constou na DCTF nem no sistema de pagamentos da Receita Federal.

A Recorrente, por sua vez, defende-se alegando que procedeu com a compensação espontânea prevista no artigo 66, da Lei nº.8.383 de 1991, (artigo 890 do RIR de 1999), conforme DIPJ, não sendo exigido por esta lei, a apresentação de declaração de compensação, uma vez que, a compensação espontânea se dá no âmbito da escrita contábil. Portanto, tratar-se-ia de valores compensados no exercício de 2003, decorrente de crédito apurado no exercício de 2001.

Porém, como é sabido, a partir de outubro de 2002, inaugurou-se uma nova sistemática de compensação, onde qualquer tipo de compensação, mesmo a compensação de que trata a Lei 8.383/91, envolvendo tributos da mesma espécie, deve ser feita sempre através de Declaração de Compensação - Dcomps:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na

compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação: (...)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo” (grifei)

Não consta no processo que tenha sido encaminhada à RFB a citada declaração relativa à referida compensação do IRPJ.

A Recorrente também nem ao mesmo se deu ao trabalho de apresentar as respectivas DCTF apontando a vinculação entre créditos e débitos, nos termos do que dispõe a Instrução Normativa n.º 126, de 30 de outubro de 1998:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 5- do Decreto-lei «2.124, de 13 de junho de 1984, e na Portaria MF nº 118, de 28 de junho de 1984, resolve:

Art. 1º. Fica instituída a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF.

Art 24 A partir do ano-calendário de 1999, as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas, deverão apresentar, trimestralmente, a DCTF, de forma centralizada, pela matriz.

(...)

Outrossim, para fazer a compensação nos termos da Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, e das IN SRF nº 21 e 73, ambas de 1997, é necessário a comprovação, na contabilidade, do saldo negativo de IRPJ do exercício de 2001 declarado na DCTF e da efetivação das compensações das estimativas mensais do IRPJ em 2003.

Nesse mister, cabe salientar que o processo foi baixado em diligência pela DRJ oportunizando inclusive a referida comprovação, mas sem sucesso. Eis as considerações da DRJ a esse respeito:

O Anexo 2, do DOC.06, às fls.060, contém demonstrativo, mencionando que ao final do ano de 2001, houve imposto a recuperar de R\$268.222,40.

Contudo, a Interessada, mesmo após ser cientificada quando da diligenciar (fls.817), da necessidade de trazer aos autos documentos que

embasassem os valores ali contidos, não acostou nenhum documento hábil a comprovar a veracidade dos mesmos.

Sequer comprovou que todos os valores foram efetivamente escriturados na "Página 024 do LALUR", conforme afirmou embaixo do citado demonstrativo do Anexo 2 às fls.060.

Além disto, ainda que o citado demonstrativo tivesse a força probatória que a Interessada pretende lhe dar, do exame do Anexo 3 referente à demonstração de cálculo do lucro real para o ano-calendário de 2002, fls.60, verifica-se que, a Interessada apurou imposto nos períodos de fevereiro e maio.

Na DIPJ referente a este ano calendário, fls.637/638, constata-se que os valores referentes ao balanço de suspensão/redução não foram informados, fato este que macula a credibilidade do demonstrativo.

A credibilidade das informações constante nos anexos acima mencionados só pode ser atestada mediante confronto dos mesmos com a escrituração, e constatação de sua perfeita consonância com os registros contábeis e documentação de base.

Ou seja, a Recorrente não seguiu os procedimentos previstos em legislação específica, visando resguardar seu direito à compensação de eventual saldo negativo do IRPJ disponível, referente ao ano-calendário 2001, nem ao menos apresentou documento específico visando ao apontamento de tal direito, obrigatório após 01 de outubro de 2002.

Dessa forma, rejeitam-se as alegações da Recorrente.

Infração 2

Trata-se de infração relacionada à aplicação da multa regulamentar equivalente a 0,5% da receita bruta da pessoa jurídica no ano-calendário de 1997, em função do não cumprimento da exigência de apresentação de arquivos magnéticos relativos, a operações da contribuinte, nos termos do art. 265 do Decreto nº 3.000, de 29/03/1999 (RIR/1999) e IN SRF nº 68, de 27/12/1995.

A Lei 8.218/91 é que instituiu a obrigatoriedade de manter em meio magnético os arquivos e sistemas relativos ao processamento da escrituração de livros e elaboração de documentos de natureza contábil e fiscal, bem como a aplicação da multa como decorrência do descumprimento dessa obrigação (art. 11). Essa obrigatoriedade não era para todos, mas apenas para empresas de médio e grande porte, ou seja, quem possuísse um Patrimônio Líquido acima de determinado montante:

Art. 265. As pessoas jurídicas que, de acordo com o balanço encerrado no período de apuração imediatamente anterior, possuírem patrimônio líquido superior a um milhão seiscentos e trinta e três mil, setenta e dois reais e quarenta e quatro centavos e utilizarem sistema de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficarão obrigadas a manter, em meio magnético ou assemelhado, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos e sistemas durante o prazo de cinco anos (Lei nº 8.218, de 1991, art. 11 e § 1º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos e sistemas deverão ser apresentados (Lei nº 8.218, de 1991, art. 11, § 2º, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62).

Art. 266. A inobservância do disposto no artigo anterior acarretará a imposição das multas previstas no art. 980 (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12). (Grifei)

Parágrafo único. O prazo de apresentação dos arquivos de que trata o artigo anterior será de, no mínimo, vinte dias, que poderá ser prorrogado por igual período pela autoridade solicitante, em despacho fundamentado, atendendo a requerimento circunstanciado e por escrito da pessoa jurídica (Lei nº 8.218, de 1991, art. 12, parágrafo único).

O parágrafo 2º do art. 11 da Lei 8.218/91 prevê que a Receita Federal expedirá norma sobre forma e prazo de apresentação dos arquivos magnéticos. Inicialmente a SRF estabeleceu por meio da IN 65/93, que posteriormente foi alterada pela IN 68/95 entre outras. O Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001 regulamenta também a matéria, disciplinando o formato dos arquivos magnéticos.

Lei nº 8.218/91, após a modificação da MP nº 2.158/2001:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

(...)

Art. 12. A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

I - multa de meio por cento do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período, aos que não atenderem à forma em que devem ser apresentados os registros e respectivos arquivos; (grifei)

II - multa de cinco por cento sobre o valor da operação correspondente, aos que omitirem ou prestarem incorretamente

as informações solicitadas, limitada a um por cento da receita bruta da pessoa jurídica no período;(grifei)

III - multa equivalente a dois centésimos por cento por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período, até o máximo de um por cento dessa, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos arquivos e sistemas.

Parágrafo único. Para fins de aplicação das multas, o período a que se refere este artigo compreende o ano-calendário em que as operações foram realizadas.

Como se vê, a legislação de regência estabelece três modalidades de cálculo de multa a depender do tipo de infração:

- inobservância da forma de apresentação dos meios magnéticos, como foi o caso dos autos (inciso I)

- inobservância no prazo dessa apresentação (inciso III)

- e omissão da apresentação das informações solicitadas (meios magnéticos), inciso II, dispositivo este imputado à Recorrente.

Conforme já relatado, foi imputada à Recorrente a apresentação incorreta, (quanto à forma), de dados fornecidos em meio magnético, ocasionando a multa regulamentar de 0,5% incidente sobre a receita bruta da DIPJ.

Alegou a Interessada que a Fiscalização não apontou quais lançamentos estavam irregulares, sequer foram identificados, fato este que causou cerceamento do direito de defesa, pois, não pôde contestar a existência das supostas irregularidades.

Do exame dos vários termos de intimação de fls.63, 81/82, e do termo de constatação, fls.228/229, fica patente que Recorrente teve ciência, sim, de todas as inconsistências ocorridas nos arquivos digitais apresentados. Ou seja, restou muito bem evidenciado qual foi a irregularidade formal que impediu o prosseguimento da auditoria eletrônica: irregularidade ocorrida no arquivo digital "Lançamentos Contábeis", **onde foi descumprida a obrigação de elencar as contrapartidas nos lançamentos reportados nos termos de intimação e detalhados no termo de constatação às fls.228/229.**

Outrossim, conforme colocado pela decisão de piso:

“(...) que a Interessada foi informada que a irregularidade poderia ter sido saneada se ela tivesse produzido os arquivos em conformidade com o item 4.1.1 do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, (transcrito às fls.228 e 814). que dispõe sobre a forma de apresentação do arquivo de lançamentos contábeis e quais os lançamentos que devem conter o campo "Código da Contrapartida", devidamente preenchidos.”

Dessa forma, pelos extratos dos registros às fls.232/236, fica cristalino que a irregularidade versou sobre o não preenchimento do campo "Código de Contrapartida",

(posição 65 a 92), não restando caracterizado qualquer tipo de cerceamento do direito de defesa, o que afasto de plano.

A exigência de formato padronizado a teor do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 15, de 23 de outubro de 2001, tem base legal e tem uma razão de ser. Seria impraticável que a SRFB se adaptasse aos sistemas particulares de informática de cada contribuinte. Os sistemas de informática dos contribuinte é que têm que se adaptar aos padrões da Receita Federal do Brasil.

Cabe salientar, que a validação pelo Sistema Sinco, garante apenas uma consistência mínima dos dados numéricos. A irregularidade versou especificamente sobre o não preenchimento do campo "Código de Contrapartida", (posição 65 a 92), fato este que se repetiu conforme se verifica às fls. 565/567, tendo sido dado quatro oportunidades para sua adequação e não foi feito. Contentou-se a Recorrente a se utilizar de retórica ao procurar justificar essa inadequação, seja afirmando que não estava entendendo a irregularidade, seja levantando conjecturas absurdas a partir de supostas ambigüidades da norma. Ora, se havia dúvidas, uma simples indagação direta ao autuante já seriam sanadas, mas ao que parece não era essa a pretensão da Recorrente. Se o sistema de informática dela não estava adaptado, como fez transparecer em sua defesa, deveria ter agido com mais boa fé e confessado isso ao autuante sem subterfúgios, como esse de se valer do fato de o Sistema Sinco ter feito uma validação prévia com sucesso. Ora, essa validação prévia é uma condição necessária, mas não suficiente para a integridade dos dados.

Neste mesmo sentido, mostra-se pertinente as observações feitas pela Fiscalização às fls.815, abaixo transcrita.

"Não se argumente que os arquivos estão em perfeita ordem apenas pelo fato de terem sido validados pelo sistema Sinco. Neste ponto impende elucidar um pouco sua finalidade: Trata-se de um software criado pela SRFB e colocado à disposição dos contribuintes visando-lhes dar mais segurança e facilitar a apresentação dos arquivos digitais.

Tem como Junção precípua a crítica dos campos numéricos. Apresenta os totais confrontando os valores com os outros arquivos, identificando eventuais erros, desde que o campo seja numérico. Apenas para lembrar: as tabelas do sistema são formadas por campos numéricos e alfanuméricos (combinação de números e letras). Em linguagem básica: nos campos numéricos, o Sinco não irá validar uma tabela se a soma do débito for diferente da soma do crédito; se o total de uma conta do Balancete for diferente da tabela Saldos Mensais e assim por diante. Mas, com certeza, irá validar um campo alfanumérico (código da contrapartida, por exemplo), se no campo correspondente for preenchida com "zeros" ou deixado em branco, como ocorreu neste caso.

O sistema também validará um arquivo se o histórico (outro exemplo de campo alfanumérico), mencionar que uma despesa foi paga a José quando, na realidade, foi paga a João, ou que apresente informações incompletas, reduzidas, codificadas. Normalmente, o campo da contrapartida é formada por números, porém em formato texto e esta é a explicação definitiva da validação pelo Sinco, embora irregular.

Desse modo, o que importa é que o Sinco, como ferramenta de ajuda aos contribuintes, não tem o condão de certificar que determinado arquivo magnético, mesmo validado, não possa ser questionado. Sequer faz parte do Anexo

Único do ADE nº 15/2001. Em resumo: o caso destes autos, embora validado pelo Sinco, o arquivo da tabela "Lançamentos Contábeis", com a falta de informação de seu item 4 — Código da Contrapartida - reveste-se de irregularidade, quanto à forma de apresentação, pelas razões já expostas.

Os documentos acostados ao processo (fls. 559/586), não trazem qualquer novidade. A mera visualização revela que a irregularidade não foi sanada (fls. 565/567), ou seja, não preenche os requisitos da legislação".

Outro ponto contestado pela Recorrente é que a determinação contida no próprio Ato Declaratório Executivo n.º 15, de 23.10.2001, expedido pelo Coordenador-Geral de Fiscalização (COFIS), seria ambígua quanto ao campo das contrapartidas.

Não merece prosperar essa alegação, pois as disposições normativas além de serem cristalinas e lógicas, a Recorrente teve inúmeras oportunidades para interagir com o Fiscal e saná-las. Fica patente a tentativa de encontrar justificativas infundadas para o seu não atendimento. É de se ver.

Segundo consta do item 4.1.1 das especificações técnicas dos sistemas e arquivos:

‘no caso de um lançamento com um débito e um crédito, utiliza-se um registro que represente o débito e um registro que represente o crédito. O campo "Código da Contrapartida" deve ser preenchido em ambos os registros’. no caso de um lançamento com um débito e diversos créditos, utiliza-se um registro que represente o débito e tantos registros quantos sejam necessários para representar os créditos, deixando em branco o campo "Código da Contrapartida" no registro correspondente ao débito.’

Por óbvio, que a única exceção aberta pelo preceptivo normativo acima é o caso de um lançamento contábil composto de um débito e mais de um crédito. Nessa relação de 1 para N, o campo contrapartida a ser preenchido são apenas os campos dos créditos, todos eles apontando a conta debitada correlata, pois isso já é suficiente para fechar o *link* entre elas. O que não pode acontecer é se interpretar a partir dessa exceção muito bem delimitada, estender o raciocínio para todos os lançamentos contábeis deixando de preencher todas as contrapartidas.

O Fiscal no retorno de diligência deixou muito claro que em todas as versões não foram preenchidas as contrapartidas, bem assim que a falta do preenchimento delas inviabiliza completamente a auditoria fiscal, afinal rompe a lógica contábil de fechamento entre débitos e créditos. Vejamos o que o Fiscal autuante disse a esse respeito:

Em todas as versões (três) apresentadas pela companhia, continham o mesmo vício, qual seja, a ausência da contrapartida de **todos** os lançamentos contábeis, conforme se verifica nas cópias impressas do conteúdo dos 30 primeiros e 30 últimos registros do arquivo Lançamentos Diário Geral apresentados pela interessada (fls. 78/80 e 106/108) durante a ação fiscal. Isto, nos pareceu, pelas informações obtidas no decurso da fiscalização, ser característica do próprio programa da BJ, empresa de origem estrangeira, e talvez, por esse fato, o dito programa atenda o interesse da companhia, mas não atende o interesse do fisco, posto que, a ausência dessa informação compromete todo o trabalho de auditoria, notadamente quando se trata de uma companhia com milhares de registros, como é o caso em exame. Em

termos práticos: identificado o registro de uma despesa ou custo (por exemplo), não se tem objetivamente como identificar a outra ponta, isto é, não se sabe quem é o beneficiário do rendimento, se o valor contratado foi pago à vista ou a prazo e quando foi liquidada a obrigação. A fim de que se possa aferir o nível de dificuldade que acarreta a omissão desse campo em um trabalho de auditoria, poderíamos exemplificar uma partida simples (um débito e um crédito de igual valor), em que debitado um valor qualquer, para se encontrar o valor creditado (contrapartida), seria necessário "garimpar" milhares de registros, nesta hipótese, exatos 197.877 registros. Convenhamos, a missão é praticamente impossível.

Do exposto, mantenho a autuação conforme expressa determinação legal.

Infração 3- Multa Isolada

Trata-se de lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência dos recolhimentos mensais por estimativa nos anos-calendário de 2001 a 2004. Os demonstrativos de cálculo estão às fls.237/238.

Decadência

A Recorrente alega a ocorrência da decadência para o lançamento da multa isolada para o ano de 2000 e até agosto de 2001, pois, o prazo de cinco anos conta a partir da data em que a antecipação deveria ter sido feita, e a autuação ocorreu em agosto de 2006.

No caso de a obrigação tributária se referir a penalidades, como é o caso, não é aplicável a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, como pretende a Recorrente, adotada apenas para tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas sim a regra a ser observada seria a do artigo 173, e seu inciso I, também do CTN, independentemente de haver o dolo ou não.

O artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando determina que a multa isolada deve ser aplicada no caso de falta de pagamento do IRPJ por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, esclarece que a multa isolada será aplicada, após o final do respectivo ano calendário.

Antes do final do ano calendário, caberia a autuação do IRPJ com base na estimativa juntamente com a multa proporcional.

Sendo assim, pela regra aqui efetivamente adotada neste voto, do 173, I do CTN, a decadência estaria afastada, uma vez que o período seguinte ao que poderia ser lançado no que se refere as estimativas efetuadas no ano de 2000 (período mais antigo) seria exercício de 2002, findando o prazo decadencial em 31/12/2006. Como o Contribuinte foi notificado da autuação em agosto de 2006, afastado está a decadência.

Portanto, afasto a decadência das multas isoladas pela regra do art. 173, I.

Balancetes de Suspensão

Em relação às alegações do contribuinte acerca da existência de balancete de suspensão ou redução do imposto de renda, ressaltamos que o legislador condicionou a opção de as pessoas jurídicas suspenderem ou reduzirem em algum período de apuração mensal o pagamento do imposto apurado pela estimativa ao levantamento de balanços ou balancetes com observância das leis comerciais e fiscais e à transcrição no Livro Diário, consoante o disposto no artigo 35 da Lei nº 8.981, de 1995 e alterações, *in verbis*:

"Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) ;

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)". (grifos nossos)

Ademais, o artigo 12, §§ 5o e 6o da Instrução Normativa SRF n.º 93/97 dispõe o seguinte acerca os balanços de suspensão ou redução:

"Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

§ 5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

- a) levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e Fiscais;
- b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

§ 6º Os balanços ou balancetes somente produzirão efeitos para fins de determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no decorrer do ano-calendário;" (grifo nosso)

De fato, a não escrituração do Livro Diário, contendo o balanço ou balancete efetuado para efeito da suspensão ou redução do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, enseja, em princípio, na obrigatoriedade do cálculo do imposto de renda devido por estimativa com base na receita bruta e acréscimos.

Disse acima “em princípio”, pois entendo que em cada caso particular a suas peculiaridades devem ser sopesadas. E essa ponderação tem que vir a reboque do verdadeiro fundamento pelo qual a regra foi criada e existe.

Julgo que a exigência de registro no diário de balanço ou balancete em cada período de apuração quando o contribuinte apura resultados segundo o lucro real estimativa suspensão ou redução, tem por finalidade impedir a manipulação de dados, bem assim a confecção de dados extemporâneos e permitir ao Fisco buscar uma exata tomada de posição, se necessário, no momento próprio. Não há dúvida de ser ela uma obrigação de caráter formal, que dá segurança ao fisco até para que ele não precise aprofundar investigações mais detalhadas na contabilidade. Poupa-lhe esforço.

Por outro prisma, o fato de existir uma legislação que comande a transcrição dos balanços de suspensão no livro Diário implica em dotar a regra de uma condição suficiente para se garantir ao fisco em tese a inexistência daquela manipulação indevida ressaltada no parágrafo anterior.

Porém, o argumento a contrario sensu não é verdadeiro, ou melhor é uma falácia, a chamada “falácia do falso antecedente”. Pois, se uma regra “P” implica “Q”. Não se pode concluir com todo o rigor lógico que “não P” implique também em “não Q”. Isso porque existem outras forma de chegar-se a “Q” (Segurança, não manipulação dos resultados, confecção de dados extemporâneos etc) sem ter necessariamente que passar por “P” (transcrição dos balancetes no livro Diário).

Porém, os fatos específicos do caso concreto depõem contra a pretensão da Recorrente:

- Os demonstrativos (Doc. 06 - Anexos 1 a 6) não estão coerentes com a Ficha 11 da DIPJ, sendo necessário a Recorrente se valer do expediente não permitido de retificar suas declarações após iniciado o procedimento de ofício. Consta às fls. 19/22 e 26/29, que as DIPJ originais informavam que a apuração do imposto foi feita com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução do imposto. Porém, com todos os campos ZERADOS. As retificadoras, fls.680/804, apenas inovaram quanto aos valores, os quais foram aqueles contidos nos Anexos 1 a 6, do DOC.06. Conforme fls.680 e 730, a retificação ocorreu em 06-09-2006, após a ciência da autuação, 09-08-2006, (fls.445 e 515).

- A Recorrente, conforme consta no DOC.06, para amparar a sua tese também informou que tais demonstrativos estariam devidamente registrados no livro LALUR. Como já se colocou retro, o feito foi baixado em diligência para entre outras finalidades fazer essa verificação, o que foi feito nos seguintes termos:

QUESITO 3 - informar se tais demonstrativos foram devidamente registrados no LALUR, conforme alegado pela Interessada no citado DOC.06.

Resposta do fiscal diligenciante:

Não foram detectadas as transcrições dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto de renda devido, relativos aos períodos de apuração em questão no LALUR, conforme se verifica na cópia do referido livro acostado pelo interessado no DOC. 06 e as fls. 253/259 do presente processo.

- Por fim, a Recorrente não acostou aos autos documentos e a escrituração para que se comprovasse a veracidade dos valores contidos nas retificadoras e, principalmente, nos Anexos do DOC.06, provando assim que sua opção não foi um erro..

Por tudo isso, entendo que a desconsideração dos balancetes extemporâneos da Recorrente, nesse caso específico não se configura com um excesso de rigor formal.

Alegações de Direito – Multa isolada

Cabe de início esclarecer que não se confunde a existência de duas infrações distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda, recolhendo-o mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal, como foi o caso em alguns períodos.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Processo nº 18471.000734/2006-10
Acórdão n.º **1401-000.804**

S1-C4T1
Fl. 1.255

Mantenho, portanto, a multa isolada nos exatos termos prescritos na autuação.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Karem Jureidini Dias, Redator-designado.

O voto vencedor diverge do relator apenas no tocante à aplicação da multa isolada pelo não recolhimento de estimativa para o ano-calendário em que o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. No presente caso, tal situação ocorreu no ano-calendário de 2004, conforme relatório (que se refere ao LALUR acostado nos Anexos).

No que tange à impossibilidade de cobrança de multa isolada sobre o valor das estimativas, quando estas correspondem a montante superior ao tributo devido no encerramento do respectivo ano-calendário ou, então, no caso específico da existência de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, já me manifestei por diversas vezes, inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais

Neste passo, para que se firme o adequado entendimento da questão que ora se coloca, faz-se necessário ponderar a natureza das penalidades e os critérios para a aplicação da multa.

ESTRUTURA E NATUREZA DA SANÇÃO

A sanção é instrumento jurídico utilizado pelo Estado para desestimular diretamente um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe. Significa dizer que a desobediência de um dever estabelecido por uma norma jurídica corresponde a um ilícito – negativa da observância da relação jurídica prevista no conseqüente da norma primária dispositiva - que, por sua vez, é a razão da imposição de sanção (conseqüência jurídica). Segundo Sacha Calmon Navarro Coelho “os ilícitos correspondem às hipóteses de incidência das sanções” (*in* Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária).

A norma jurídica que estabelece a sanção contém no antecedente um fato jurídico correspondente ao evento ilícito que se pretende desestimular. No conseqüente da norma primária sancionadora está a própria sanção, com as indicações precisas dos sujeitos vinculados em razão do ilícito, e da forma de cálculo da penalidade a ser imputada ou, na hipótese de aplicação de sanção não pecuniária, a determinação do dever a que estará obrigado aquele que cometeu o ilícito.

A natureza jurídica da sanção está diretamente relacionada com a natureza jurídica da norma de comportamento desobedecida, já que a sanção é conseqüência jurídica da desobediência da relação jurídica prevista na norma primária dispositiva.

SANÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória - obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em obrigação principal. Vale destacar que, mesmo ocorrendo tal conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal - quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, *verbis*:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos

excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

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

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278-RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC - Relator Ministro João Otávio de Noronha - Segunda Turma - Data do Julgamento 19/09/2006 - DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSSL -

*APURAÇÃO POR ESTIMATIVA - PAGAMENTO
ANTECIPADO - OPÇÃO DO CONTRIBUINTE - LEI N.
9430/96.*

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

*(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/0139718-0
Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ
17.08.2006 p. 341)*

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

- i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.
- ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele

apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“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.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.991/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Portanto, se a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, então é evidente que a multa instituída pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 não é devida em casos de prejuízo fiscal ou base negativa, sendo aplicável, somente, se não houver a apresentação do referido balancete.

Significa dizer que a multa isolada deve ser aplicada em casos de apuração negativa e prejuízo fiscal desde que, no próprio ano-calendário, o contribuinte não faça prova de que, mensalmente, inexistiu tributo devido, o que se realiza através da apresentação dos balancetes mensais e desde que, ainda, inexistente o balanço final do período.

Se a multa é de natureza tributária e, portanto, tem por base o tributo devido, o balanço final do exercício é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, no caso de apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, bem como, para determinar o limite da multa – cuja base não pode ultrapassar o valor do tributo, quando devido - sob pena de descaracterizar sua natureza de multa imputada em razão de descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, conforme relatório, o contribuinte apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2004, razão pela qual, no tocante ao mencionado ano-calendário deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário para cancelar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, no caso de apuração de prejuízo fiscal.

Processo nº 18471.000734/2006-10
Acórdão n.º **1401-000.804**

S1-C4T1
Fl. 1.264

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário do contribuinte, apenas para cancelar a exigência de multa isolada sobre as estimativas do ano-calendário de 2003.

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Redatora Designada.