



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18471.000735/2006-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.007 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrente BJ SERVICES DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. Súmula CARF nº 104 - Prazo Decadencial.

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.

SÚMULA CARF Nº 105.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as arguições de nulidade e de decadência para, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência relativa às multas isoladas referentes ao ano calendário de 2003.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos Andre Soares Nogueira, André Severo Chaves, Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, André Luis Ulrich Pinto, Lucas Issa Halah e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 8ª Turma da DRJ/RJOI (Acórdão 12-19.797, fls. 609 e ss.) que julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente.

Em síntese, trata-se de duas infrações identificadas pela Autoridade Fiscal em relação aos **recolhimentos de estimativas de CSLL, referente aos ACs 2001 a 2004.**

A **primeira infração**, trata-se de multa isolada sobre estimativas não recolhidas (**ACs 2001 a 2004, e-fls. 177 e ss.**), considerando a diferença dos valores escriturados e não pagos:

Entre jan/01 e jan/03, informou na DIPJ que apurava a estimativa de CSLL com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, mas não efetuou a escrituração no Livro Diário, em desacordo com o art. 35 da Lei 8.981/95. Tal obrigação acessória indispensável à fruição da faculdade de dispensa ou redução do recolhimento da CSLL por estimativa.

Entre fev/03 e dez/04, informou na DIPJ a apuração da CSLL por estimativa com base na receita bruta e acréscimo, no entanto, os valores da CSLL a pagar encontram-se zerados nas respectivas DIPJ (fis. 15/22).

A Autoridade Fiscal elaborou o demonstrativo de cálculo da CSLL devida por estimativa com base na receita bruta, demonstrando o lançamento da Multa Isolada (efls. 172 e 173).

A **segunda infração** se refere ao **valor de estimativa de R\$ 90.461,57, deduzida do cálculo da CSLL anual do AC 2003**, conforme Ficha 17 (efl. 15), do qual não foi localizado o recolhimento, tampouco a informação em DCTF e também não foi apresentada Declaração de Compensação. A interessada alegou que se referia a crédito de montante de tributo pago a maior em relação ao AC 2002 (cf. efl. 154). A Autoridade Fiscal consignou que “*para fazer jus à compensação do saldo da CSLL devida no a calendário de 2003, deveria o contribuinte ter demonstrado ao Fisco o respectivo valor através DCTF, além de efetuar o encaminhamento à SRF da Declaração de Compensação (DCOMP), consoante o disposto na Instrução Normativa SRF n° 210/2002*”. Ressaltou “*que a extinção do crédito tributário ocorre com o envio à SRF da*

DCOMP pelo sujeito passivo, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento”.

Da Impugnação (efl. 387 e ss.).

Em relação à **primeira infração**, a contribuinte explica inicialmente que apurou o IRPJ e a CSLL nos exercícios de 2001 a 2005, no regime do lucro real anual. Aduz que *“mensalmente, de janeiro de 2001 a dezembro de 2005, a Impugnante recolheu o IRPJ e a CSLL com base em balancete de suspensão ou redução do imposto”*. Afirma que *“as demonstrações do cálculo do lucro real relativas aos balancetes de suspensão ou redução da CSLL mensais se encontram devidamente escrituradas no LALUR, bem como as demais informações mensais sobre os períodos abrangidos pela autuação se encontram devidamente escrituradas em tais livros auxiliares (doc. 06— PA 18471.000734/2006-10)”*.

Acrescenta:

Com efeito, as informações contidas nos livros acostados a presente defesa, aliadas as anexas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ's relacionadas aos períodos em discussão (doc. 07 — PA 18471.000734/2006-10), são suficientes para comprovar que a Impugnante procedeu à escrituração de todas as suas operações em livros revestidos de formalidades, sendo inadmissível que a mesma seja penalizada com multa isolada aplicada pelos fiscais autuantes.

Por certo, a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução da CSLL no Livro Diário não pode resultar na aplicação de multa isolada, mormente quando o contribuinte, tal como no caso em tela, utiliza livros auxiliares.

Apresenta diversos julgados administrativos no sentido de que é incabível a multa isolada quanto o contribuinte apresenta toda a escrita contábil e fiscal.

Aduz também que:

No que tange à alegação da fiscalização no sentido de que haveria CSLL devida por estimativa nos exercícios de 2003 e 2004, primeiramente, cumpre esclarecer que também em tais períodos a forma de determinação da base de cálculo da CSLL se deu com base em balancete de suspensão ou redução.

De fato, por um mero equívoco, a Impugnante informou nas DIPJ/2004 e DIPJ/2005 que a forma de apuração da base de cálculo da CSLL nos referidos períodos foi efetuada com base na receita bruta e acréscimos.

Não obstante, tal erro já foi devidamente sanado através das anexas DIPJs retificadoras (doc. 08 —PA 18471.000734/2006-10), cujas informações, aliadas ao livro inerente ao exercício em tela (doc. 06 —PA 18471.000734/2006-10), demonstram inexoravelmente a correção do procedimento adotado pela Impugnante.

Em relação ao exercício de 2003, conforme se infere dos referidos documentos, a Impugnante utilizou crédito da CSLL relativo ao exercício de 2001, no valor de R\$ 90.461,57 (noventa mil, quatrocentos e sessenta e um reais e cinquenta e sete centavos). Referida quantia é superior a CSLL apurada no exercício de 2003, correspondente à R\$ 89.571,25 (oitenta e nove mil, quinhentos e setenta e um reais e vinte e cinco centavos). Ou seja, inexistente tributo a pagar no referido ano calendário.

No que concerne ao exercício de 2004 a pretensão da fiscalização é ainda mais descabida, uma vez que a Impugnante apurou base de cálculo negativa da CSLL,

conforme atesta o LALUR referente a esse exercício financeiro (doc. 06 — PA 18471.000734/2006-10).

Com efeito, o simples fato da Impugnante ter apurado base de cálculo negativa da CSLL é suficiente para afastar a cobrança de multa regulamentar sob o argumento de ausência de recolhimento do tributo por estimativa. Ora, é indubitoso que inexistindo CSLL devida, desaparece a obrigatoriedade de se efetuar o recolhimento das parcelas de antecipação. Esse, o entendimento do Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme o seguinte julgado:

[...]

Em relação à **segunda infração**, alega que efetuou compensação com crédito apurado no exercício de 2001 (R\$ 90.461,57), considerando a **compensação espontânea** prevista no art. 66 da Lei 8.383/91, que *não exige a apresentação de compensação na hipótese em apreço*. Acrescenta:

No que tange aos valores compensados pela Impugnante, os documentos em anexo (doc. 06 — PA 18471.000734/2006-10) comprovam que os mesmos decorrem de crédito líquido e certo. Conforme se depreende do livro de balanços, demonstrações de resultados e apurações fiscais mensais relativo ao exercício de 2001, a Impugnante apurou CSLL a recuperar no exato montante de R\$ 90.461,57 (noventa mil, quatrocentos e sessenta e um reais e cinquenta e sete centavos)

A título de argumentação, alega que ainda que se admita a necessidade de apresentação de declaração de compensação pela Impugnante, mesmo assim não merece prosperar o lançamento efetuado pelas autoridades fiscais. Isto porque, diante da liquidez e certeza do crédito da Impugnante, estaremos diante de mero descumprimento de uma obrigação acessória, não sendo admissível, portanto, a imposição de valores manifestamente indevidos, acrescidos de juros e multa de ofício. Com efeito, a pretensão dos fiscais autuantes atenta contra' os princípios da razoabilidade e moralidade. Isto porque, no caso em tela a Impugnante não deixou de pagar nenhum tributo [...]"

Do Voto Condutor da Decisão Recorrida (efls. 615 e ss.)

Transcrevo abaixo o voto condutor:

A impugnação é tempestiva e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, portanto, dela tomo conhecimento.

Infração 001.

Conforme relatado, a Fiscalização informou que a Interessada não comprovou a CSLL declarada na DIPJ de 2004, (fls.14), como pago por estimativa de R\$ 90.461,57, deste modo, foi lançada a CSLL no valor de R\$87.513,28, conforme demonstrado às fls.172.

Alegou a Interessada que, o valor autuado diz respeito a valores compensados no ano de 2003, decorrente de crédito apurado no exercício de 2001, no valor de R\$90.461,57, e que, por versar o caso de compensação espontânea prevista no artigo 66, da Lei nº.8.383 de 1991, (artigo 890 do RIR de 1999), não poderia ser exigido a apresentação de declaração de compensação, uma vez que, a compensação espontânea se dá no âmbito da escrita contábil.

Depreende-se do relato que a Interessada objetivou compensar os alegados créditos da CSLL, somente a partir do ano de 2003.

Contudo, em 30-12-2002, a Lei n.º 10.637, alterou a redação do artigo 74, da Lei n.º 9.430, de 1996. Com esta alteração, o parágrafo 1.º, do artigo 74, passou a exigir expressamente que o pedido de compensação fosse feito por declaração própria.

O parágrafo 2.º, do mesmo artigo, incluído pela mesma Lei n.º 10.637, de 2002, determinou que, a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Assim, após a edição desta alteração, qualquer que tivesse sido o momento, a circunstância, hipótese, origem, razão ou causa do reconhecimento do crédito de qualquer contribuinte, o pedido de compensação deveria ser veiculado via declaração de compensação, sem previsão de exceção nos dispositivos aplicáveis à matéria.

Este passou a ser o único instrumento de opor ao Fisco a extinção do crédito pelo instituto da compensação. Tanto assim é que, o parágrafo 2.º, do mesmo artigo, incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002, determinou que, a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

A Interessada em momento algum fez uso da declaração de compensação.

Ainda que assim não fosse caberia à Interessada comprovar a liquidez e certeza do crédito por ela pleiteado, pois, o artigo 170 do Código Tributário Nacional, (CTN), determina que, a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Quanto à certeza e liquidez do crédito, tais requisitos foram apreciados no Acórdão n.º.17.389, de 10-12-2007, prolatado no âmbito do PA n.º. 18471.000734/2006-10, que, conforme já mencionado, versando sobre o lançamento do IRPJ, incidiu sobre os mesmos fatos envolvendo documentos em comum aos dois processos.

No referido acórdão, cópia às fls.537 [e-fl. 601], consta o que a seguir se transcreve.

“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 diligência, (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.”

Do acima reproduzido, o que se constata é que, tal qual ocorreu no PA n.º 18471.000734/2006-10, a Interessada, no âmbito do presente processo, também nada acostou aos autos no sentido de sustentar as suas alegações.

Voto pela manutenção desta autuação.

Infração 002.

A Fiscalização relatou que houve falta de pagamento da CSLL 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, ensejando o lançamento de multa isolada sobre o valor do imposto de renda devido e não pago/declarado, conforme demonstrativos de cálculo de fls.170/171 [e-fl. 172/173].

A Interessada alegou que 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 a antecipação deveria ter sido feita, e a autuação ocorreu em agosto de 2006.

O artigo 150, do CTN, refere-se especificamente a tributos. A regra aplicável é a do artigo 173, do CTN, que diz que, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O artigo 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando determina que a multa isolada deve ser aplicada no caso de falta de pagamento da CSLL por estimativa, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente, sinaliza que a multa isolada será aplicada, após o final do respectivo ano calendário.

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

Assim, somente após o final do ano de 2000, o Fisco poderia lançar esta multa isolada, (artigo 44, da Lei n.º.9.430, de 1996), portanto, o transcurso do prazo decadencial teve início em 01-01-2002.

Ainda que se considerasse o fato gerador ter ocorrido no ano de 2000, (na realidade as multas foram aplicadas a partir dos fatos ocorridos no ano de 2001, fls.175/178), não teria ocorrido a decadência.

Quanto à concomitância de penalidades, a regra do mencionado artigo 44 é clara quando determina que deve ser imposta a multa isolada, ainda que, ao final do período haja base de cálculo negativa.

Registre-se que, qualquer infração tributária implica em prejuízo à Fazenda Nacional, ainda que indireto, especialmente a falta de recolhimento da antecipação mensal que, em tese, impõe um ônus à União, equivalente aos juros que tem que pagar quando recorre ao mercado financeiro para complementar os recursos necessários às suas atividades.

Há de se ter em conta que a informação sobre o resultado do exercício não estaria disponível no momento em que se deveria efetuar o recolhimento mensal.

Ainda que se questione a situação de o valor do recolhimento mensal vier a ser superior ao apurado no final do exercício, a própria Lei n.º 9.430, de 1996, no inciso II, do parágrafo 1.º, do artigo 6.º, afasta esta questão ao prever a possibilidade de ocorrer excesso de recolhimento em face do imposto definitivo apurado na declaração, estabelecendo que, nessa hipótese, o tributo pode ser compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente ou, alternativamente, ser requerida sua restituição, após a entrega da declaração de rendimentos.

Se a lei previu que cabe a multa isolada no caso de base de cálculo negativa no final do período, com mais razão caberá no caso de ser apurado CSLL ao final, mesmo que em valor menor que o montante mensal devido e inadimplido.

Além disto, a Constituição Federal e a legislação tributária infraconstitucional não vedaram a aplicação concomitante de penalidades. Pelo contrário, o artigo 74, da Lei nº 4.502, de 30-11-64, estabelece, expressamente, que “apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas (...)”.

É princípio de direito que a lei não contém palavras inúteis ou supérfluas.

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.

Pelo contrário, o citado artigo ao tipificar essas infrações demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e não são excludentes.

Fundamenta esta afirmação a análise do aspecto temporal, uma vez que os momentos ou etapas da violação da ordem tributária foram diferentes: o não recolhimento mensal de valores da CSLL estimados e o vício na apuração anual, quando se tentou deduzir valor não comprovado; havendo, pois, a ocorrência de várias condutas gerando duas infrações não idênticas e autônomas. Repita-se que, a informação sobre o resultado do exercício não estaria disponível no momento em que se deveria efetuar o recolhimento mensal.

Registre-se desde já que, no presente caso, as bases de cálculo das multas têm origens diferentes, (uma tem como base de cálculo os valores de estimativa e a outra, glosa de redução de valor decorrente de suposto crédito de período anterior). Assim, por mais esta razão fica claro que se trata de ocorrência de fatos não idênticos, o que solidifica a conclusão de que não há que se falar em dupla punição por um só fato.

Portanto, não procede a alegação de que deve ser dispensada a multa isolada, por ter sido aplicada concomitantemente com a multa genérica ou, por ter sido apurado prejuízo no exercício ou, ainda, por não ter sido apurada a CSLL a pagar na declaração.

Desta forma, estritamente, quanto à matéria de direito, cabe a concomitância da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas com o lançamento da CSLL devida e multa proporcional, o que, no presente caso, só ocorreu no ano de 2003.

Ainda quanto à matéria de direito, alegou a Interessada que, a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução da CSLL no Livro Diário não pode resultar na aplicação de multa isolada, mormente quando são utilizados livros auxiliares, e não houve dano ao erário.

Determina o artigo 35, da Lei nº 8.981, de 1995:

“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;”

A interpretação deste artigo deve estar em consonância com um princípio de Direito que estatui que, todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados em lei são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.

No Processo Administrativo Fiscal, prevalece o princípio da verdade real.

O artigo acima transcrito estabeleceu a subordinação da validade dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução à transcrição no Diário.

Contudo, isto não obsta a validade e a eficácia da escrituração como prova primária. Se esta existe, o contribuinte pode apresentá-la em oposição ao Fisco, mesmo porque, a multa isolada prevista no artigo 44 da lei n.º 9.430, de 1996, tem como fundamento a falta de pagamento da estimativa, ou seja, a multa é aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, ao passo que a obrigação de transcrever o balanço ou balancete de suspensão no livro Diário, representa uma obrigação acessória.

Tal conclusão está em conformidade com a Solução de Consulta Interna n.º.37, de 21-11-2007, cuja ementa se transcreve:

“A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta toda a escrita contábil e fiscal, refletindo a apuração do lucro real ou prejuízo fiscal do período, suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.”

Desta forma, com base no princípio do livre convencimento motivado que tem sede no artigo 131, do CPC, há de se passar à apreciação das provas, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos.

Quanto à matéria de fato, alegou a Interessada que, a Fiscalização ignorou as informações e os balancetes de suspensão e redução, constantes nos Anexos 1 a 6, (DOC.06), do PAn.º.18471.000734/2006-10, os quais comprovam a regular escrituração dos fatos alegados.

Neste contexto, mais uma vez deve ser transcrito neste julgamento parte do Acórdão n.º.17.389, de 10-12-2007, prolatado no âmbito do PA n.º. 18471.000734/2006-10, que, tratou dos mesmos fatos e alegações.

No referido acórdão, cópia às fls.541/542, consta o que a seguir se transcreve.

“O Anexo 1 do referido DOC.06, tem como título “Registro de Apuração do Lucro Real”. Contudo, em nenhuma de suas folhas, há qualquer registro dos balanços/balancetes de suspensão/redução dos períodos autuados.

Os Anexos 2 a 6, por sua vez, têm no seu conteúdo, demonstrativos de balanços e de resultados para os anos de 2001 a 2005. Tais anexos não são livros oficiais previstos na legislação civil, empresarial ou tributária. Portanto, devem ser vistos como demonstrativos que necessitam de documentos hábeis e idôneos suficientes a convencer da veracidade das informações e valores neles constantes.

E não poderia ser de outra forma, pois, mesmo os livros oficiais que compõem a escrituração, devem ser elaborados com observância das disposições legais, e devidamente respaldados em documentação idônea para que possam representar prova em favor do contribuinte, conforme determinam os artigos 1.180 a 1.184 do Código Civil, o artigo 251, do RIR de 1999, (Decreto-Lei n.º. 1.598, de 1977, artigo 7.º. e Lei n.º. 2.354, de 1954, artigo 2.º., e Lei n.º. 9.249, de 1995, artigo 25), e Parecer Normativo CST n.º. 97, de 01-11-1978.

No presente caso, a veracidade das alegações da Interessada só poderia ser atestada mediante confronto dos referidos balanços ou balancetes apresentados nos Anexos 2 a 6, com a escrituração, bem como, a constatação de sua perfeita consonância com os registros contábeis e documentação de base.”

Por estas mesmas razões aplicáveis à CSLL, foi convertido o julgamento em diligência conforme fls.447/448, bem como, a intimação de fls.454.

A Interessada nada acostou, limitou-se a repetir as alegações anteriores, acrescentando que, nas DIPJ de 2004 e 2005, por mero equívoco, informou que apurou a CSLL com base na receita bruta e acréscimos, mas que, na realidade, também nos anos de 2003 e 2004, apurou a CSLL com base em balancete de suspensão ou redução do imposto.

Constata-se às fls.15/18 e 19/22, que, as DIPJ originais continham todos os campos referentes ao recolhimento mensal ZERADOS.

Quanto à retificação das declarações, promovida no âmbito do PA n.º 18471.000734/2006-10, consta no acórdão, cópia às fls.542, que:

“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).

O artigo 832, do RIR de 1999, cuja base legal é o Decreto-Lei n.º. 1.967, de 1982, artigo 21, e o Decreto-Lei n.º. 1.968, de 23 de 1982, artigo 6º., determina que, a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

Portanto, por mais esta razão a Interessada deveria ter acostado aos autos documentos e a escrituração para que se comprovasse a veracidade dos valores contidos nas retificadoras e, principalmente, nos Anexos do DOC.06.”

A conclusão acima transcrita atinente ao IRPJ, aplica-se a este julgamento, por versar sobre os mesmos fatos e alegações.

Da análise do demonstrativo de cálculo da CSLL devida por estimativa com base na receita bruta, (juntado pela Fiscalização às fls.170/171), que é a base de cálculo da multa isolada, sobre a qual aplicou-se a alíquota de 50%, não se constata nenhuma irregularidade.

Após estas conclusões, é pertinente complementar a apreciação da alegação de violação ao princípio do *bis in idem*, no sentido de que, não se deve considerar, no presente caso, a importação de princípios do Direito Penal que tratam da dupla punição, notadamente, a consunção/absorção, visto que:

- a falta de recolhimento mensal não foi passagem obrigatória para o recolhimento a menor da CSLL devida no ano calendário;

- as condutas não se colocaram no mesmo contexto fático, isto é, não se situaram numa mesma linha de desdobramento de uma suposta ofensa global ao Fisco a caracterizar uma única infração;

- a infração 1, (infração posterior), causou nova lesão ao Fisco, visto que, a Interessada poderia ter se absterido de ter consignado na DIPJ de 2004, valor não comprovado como redução da CSLL a pagar;

- restou clara a autonomia de desígnios nas condutas que originaram as infrações.

Em suma, inexistiu entre as infrações um nexó incidível de dependência com um único fim, uma vez que, não foi o caso de infração formal ou infração-meio, praticada como meio ou fase de execução para a consecução de infração mais grave (infração substancial ou infração-fim). Ambas infrações foram de cunho substancial, devendo ser salientado que, fato gerador complexo não implica necessariamente em absorção de regras de penalidades.

Por fim, deve ser salientado que, uma vez constatado que foi aplicada corretamente a legislação que rege a matéria, os órgãos da Administração não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou a violação a princípios tributários.

Voto pela procedência desta autuação.

No Processo Administrativo Fiscal, PAF, as intimações e ciências dos atos são dirigidas sempre ao contribuinte.

Conclusão.

Do exposto, VOTO no sentido de ser o LANÇAMENTO PROCEDENTE, para exigir o crédito constante nos autos de infração, consolidado às fls.02, com os demais encargos moratórios. Registre-se que as retificações de DIPJ realizadas após a ciência do presente lançamento devem ser canceladas nos sistemas da SRFB.

Sala de Sessões da 8ª Turma da DRJ/RJO – I – Rio de Janeiro, 27-06-2008.

Júlio César Jabor dos Santos.

AFRFB 10487

Do Recurso Voluntário (efls. 627 e ss.)

Transcrevo abaixo as razões apresentadas no recurso:

[...]

III — DA NECESSIDADE DE APRECIÇÃO DESTE RECURSO JUNTAMENTE COM O RECURSO INTERPOSTO NOS AUTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO 18471.000734/2006-10

8. De plano, deve-se reiterar que, como já destacado por ocasião da Impugnação apresentada nestes autos, parte dos documentos comprobatórios do direito invocado pela Recorrente está acostada aos autos do processo administrativo no 18471.000734/2006-10, referente a lançamento a título de IRPJ.

9. Diante da identidade fática e de direito existente entre ambos os feitos, o que já restou consignado pelos próprios trechos acima, extraídos da decisão recorrida, devem ser tais processos administrativos unidos para fins de apreciação por este Colendo Conselho de Contribuintes, a teor do disposto no artigo 9º, § 10, do Decreto no. 70.235/72, *verbis*

"Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1 Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

(...)"

IV - DAS RAZÕES QUE JUSTIFICAM A REFORMA DA R. DECISÃO RECORRIDA

IV.1 - Da Improcedência da Infração 001: Cobrança de crédito decorrente de suposta Compensação indevida de valores

IV.1.a - Da Comprovação da origem do crédito tributário de R\$ 90.461,57, objeto de compensação

10. O auto de infração que originou o presente processo administrativo teve como premissa, entre outros, o fato de que a ora Recorrente teria compensado valor pago a maior por estimativa, num total de R\$ 90.461,57 sem que, para isso, tivesse apresentado a declaração de compensação exigida pela legislação vigente (DCOMP), constante da Instrução Normativa SRF n.o 210/2002.

11. Não obstante este fato, a Turma Julgadora da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, em primeira instância, reconheceu, de forma implícita, que a apresentação deste documento seria dispensável, cabendo à então Impugnante, contudo, demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado.

12. E nem poderia ser diferente. Este Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda se pronunciou, por algumas vezes, no sentido de convalidar compensações realizadas com créditos líquidos e certos, como atestam os seguintes julgados:

"COFINS. CRÉDITOS DE FINSOCIAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente é possível a compensação por conta própria do contribuinte, independentemente de pedido formal junto à SRF, quando efetivada à vista de documentação que confira legitimidade a tais créditos e que lhes assegure certeza e liquidez. Recurso negado." (Primeiro Conselho de Contribuintes/ Terceira Câmara/ Processo 11065.000202/98-37/ Sessão de 19.10.2004) (destacamos)

"FINSOCIAL. PRESCRIÇÃO AFASTADA. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. INÍCIO DE CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL. MP N.º 1110/95. COMPROVAÇÃO DO DIREITO À RESTITUIÇÃO.

1. Em análise à questão afeita ao critério para a contagem do prazo prescricional para o pedido de restituição declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, entende-se que o prazo prescricional em pedidos que versem sobre restituição ou compensação de tributos e contribuições, diante da ausência de ato do Senado Federal (art. 52, X, da CF), fixa-se o termo a quo da prescrição da vigência de ato emitido pelo Poder Executivo com efeitos similares. Tocante ao FINSOCIAL, tal ato é representado pela Medida Provisória n.º 1110/95.

2. Assim, o termo a quo da prescrição é a data da edição da MP n.º 1110, de 30 de agosto de 1995, desde que o prazo de prescrição, pelas regras gerais do CTN, não se tenha consumado.

3. In casu, o pedido ocorreu na data de 30 de março de 1999, logo sem o vício da prescrição.

4. No mérito, reconhecer que a declaração de inconstitucionalidade da exação acrescida da comprovação do recolhimento **por meio da juntada das guias DARF constituem elementos bastantes para se configurar a liquidez e certeza do crédito exigidos para a compensação. Recurso voluntário provido.**" (Primeiro Conselho de Contribuintes/ Terceira Câmara/ Processo 11040.000353/99-54/ Sessão de 05.12.2006) (destacamos)

[...]

14. No presente caso, a decisão recorrida manteve a autuação baseando-se no fato de que o valor do crédito alegado constava de demonstrativo desprovido de credibilidade em virtude da já mencionada falta de informação dos valores referentes ao balanço de suspensão/redução na DIPJ referente ao ano calendário.

15. Contudo, os documentos anexados ao Processo Administrativo n.º 18471.000734/2006-10 comprovam de forma inequívoca que os mesmos decorrem de crédito líquido e certo. Conforme se depreende do livro de balanços, demonstrações e resultados e apurações fiscais mensais, relativo ao exercício de 2001, a Impugnante apurou CSLL a recuperar no exato montante de R\$ 90.461,57.

16. A fiscalização, mencionado o processo administrativo principal relacionado ao IRPJ, sustenta que, mesmo diante da eventual força probatória do demonstrativo, a demonstração de cálculo do lucro real para o ano-calendário de 2002 indicaria a apuração do imposto nos períodos de fevereiro e maio, o que macularia a tese defendida pela Recorrente.

17. Tais alegações, contudo, não constituem fundamento válido para a manutenção da autuação.

18. Isso porque, a liquidez e certeza do crédito alegado podem ser comprovadas pela mera confrontação dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais - DARF (apresentados nos autos do PA 18471.000734/2006-10) relativos ao pagamento do imposto ao longo do ano de 2001, nos montantes de R\$ 429.737,45 (fevereiro) e R\$ 244.069,28 (março), num total de R\$ 673.806,73.

19. Embora as razões e provas acima indicadas sejam suficientes a demonstrar a liquidez e certeza do crédito compensado, a Recorrente não pode deixar de se insurgir contra a afirmativa contida na decisão recorrida (fls. 868), de suposta falta de comprovação de escrituração dos valores na página 024 do LALUR. Tal escrituração foi de fato realizada, como se atesta pela verificação dos documentos anexados nos autos do Processo Administrativo n.º 18471.000734/2006-10, inclusive, importa mencionar, sem qualquer exclusão para fins de apuração do imposto.

20. Através de tais fls. é apontado o Lucro Real de R\$ 1.760.591,47, do que decorre um imposto a pagar de R\$ 405.584,33. Considerando os já mencionados comprovantes de recolhimento de R\$ 673.806,73, do confronto entre ambos os valores decorre a efetiva comprovação da existência do crédito de R\$ 268.222,40.

21. Evidentemente, o fato de a Recorrente ter apurado imposto nos períodos de fevereiro e maio de 2002 em nada contribui para respaldar a conclusão constante da decisão recorrida, no sentido de inviabilizar a compensação pretendida.

22. Diante da comprovação inequívoca da procedência do crédito objeto de compensação, há de ser cancelada a autuação quanto a este ponto específico.

IV.2 - Da Improcedência da Infração 002: Imposição de multa isolada, sobre valores pagos por estimativa**V.2.a - Da nulidade do lançamento pela falta de exame da documentação acostada aos autos pela Recorrente, a despeito da conversão do feito em diligência**

23. Por meio do auto de infração que originou o processo administrativo em tela, foi aplicada ao contribuinte multa em valor superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), em decorrência da mera falta de transcrição, no Livro Diário, de balanços e balancetes mensais, nos termos estabelecidos pelo artigo 35, § 1º, da Lei no 8.981/1995, que assim determina:

"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) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)
"(destacamos)*

24. A motivação da autuação é inequívoca e consta da resposta ao quesito 2, formulado pelo Presidente da 8ª Turma da DRJ/RJ, ao converter o julgamento em diligência quanto ao PA n.º 18471.000734/2006-10.

25. Vejamos o teor do quesito formulado e da resposta apresentada:

Quesito Formulado pelo Presidente da 8ª Turma da DRJ/RJ

"RESOLVO (...) converter o julgamento em diligência, para que o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, a ser designado pelo chefe da unidade administrativa lançadora de jurisdição da Interessada atenda aos seguintes quesitos, podendo, para tal, diligenciar junto ao estabelecimento do sujeito passivo ou de terceiros:

2 — quanto à infração 003 (fls. 243), pronunciar-se conclusivamente sobre a veracidade das informações e dos valores contidos nos demonstrativos constantes do DOC 06, acostado pela Interessada nos Anexos 1 a 6 deste processo, bem como sobre as alegações de fls. 462/465;" (fls. 806)

Resposta apresentada pela fiscalização

"Quanto ao solicitado no quesito 2, sobre a veracidade das informações e dos valores contidos nos demonstrativos constantes no DOC. 06, acostado pela interessada nos anexos 1 a 6 do presente processo, ressalta-se que, conforme relato acima e item 3 do Termo de Constatação anexado ao presente processo de Auto de Infração impugnado, a análise de tais informações e valores não foram objeto de constituição do crédito tributário em tela.

O motivo da lavratura do referido Auto de Infração foi a não observância de requisito legal, que seria a devida escrituração dos referidos balanços ou balancetes de suspensão ou redução Livro Diário (...)" (fls. 812)

26. Constata-se do teor das manifestações transcritas acima que, ao ser instado a se manifestar sobre a veracidade das informações contidas na escrituração mantida pela autuada, o i. agente fiscal, mesmo tendo acesso ao estabelecimento da autuada e de

terceiros, limitou-se a repisar que a única causa da autuação seria a falta de transcrição de informações antes mencionadas no Livro Diário.

27. Importante chamar a atenção de V.Sas. para o fato de que, naquela ocasião, a fiscalização, ciente do Posicionamento deste Conselho de Contribuinte sobre a matéria (contrário aos seus interesses arrecadatórios), limitou-se a invocar precedentes de Delegacias de julgamento.

28. Ao analisar os elementos constantes da impugnação apresentada pela Recorrente, a autoridade julgadora de primeira instância andou bem ao reconhecer a impossibilidade de aplicação da multa isolada prevista no artigo 44 da Lei no. 9.430/96 pela mera falta de transcrição dos balancetes de suspensão e redução no Livro Diário. Naquela ocasião, invocou os termos da Solução de Consulta Interna no. 37, de 21.11.2007, que a Recorrida pede vênias para reproduzir, por refletir o melhor entendimento acerca da matéria:

"A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta toda a escrita contábil e fiscal, refletindo a apuração do lucro real ou prejuízo fiscal do período, suficiente para comprovar a suspensão ou redução estimada."

29. Considerando que, como visto, a autuação teve por fundamento a falta de transcrição de informações no Livro Diário, a Solução de Consulta acima transcrita seria suficiente a ensejar a decretação de improcedência do lançamento.

30. No entanto, ignorando a escrituração regularmente mantida pela ora Recorrente, bem como fato de que a autoridade autuante mesmo após intimada, deixou de analisar tais registros, os membros da 8ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ1 houveram por bem, mais uma vez, optar pelo caminho menos trabalhoso, embora ilegal e injusto, mantendo a autuação sob o argumento de inexistência de documentação hábil a comprovar a veracidade dos valores contidos em declarações retificadoras e, principalmente, nos demonstrativos juntados aos autos (doc. 06 juntado à impugnação).

31. Ora, como se constata da narrativa dos fatos inerentes ao presente processo administrativo, a Recorrente jamais deixou de apresentar documentos que comprovassem a veracidade de seus registros contábeis e fiscais.

32. Apesar da pontual disponibilização de tais registros, omitiu-se a autoridade autuante, de forma incontestada, na apreciação destes documentos, tal como afirmado pela mesma, de forma expressa, às fls. 449/453: "Quanto às informações dos Anexos 1/6 do PA n.º 18471.000734/2006-10: 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 no. 8.981, de 1995, parágrafos 10 e 40, e artigo 12, parágrafos 50 e 60, da INSRF no. 93, de 1997), fato que culminou no lançamento de multa isolada."

33. Desta conduta, decorre a nulidade da autuação quanto à infração 002, nos termos do artigo 59, II, do Decreto no. 70.235/72.

34. O entendimento da Recorrente é corroborado por precedentes deste Conselho de Contribuintes. Vejamos:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - NULIDADE - É nula a decisão de primeira instância que deixar de apreciar demonstrativos relacionados à matéria em discussão, apresentados pelo contribuinte no curso de diligência fiscal, por ferir o princípio da verdade material, pois é dever da autoridade administrativa atentar para todas as provas e

fatos de que tenha conhecimento. Processo que se anula, a partir da decisão de primeira instância, inclusive. (Segundo Conselho de Contribuintes/ Segunda Câmara/ Processo: 10580.003424/96-30/ Sessão de 05/12/2000) (destacamos)

[...]

35. Por tais razões, há de ser decretada a nulidade da autuação.

IV.2.b - Da Decadência do Direito do Fisco ao Lançamento

36. A despeito da já mencionada nulidade consubstanciada na autuação em comento, é ainda importante destacar a decadência do direito do fisco de proceder ao lançamento da multa isolada quanto ao ano de 2000 até agosto de 2001, sendo certo que o prazo decadencial se inicia a partir da data em que cada antecipação deveria ter sido feita, a teor do disposto no artigo 150, § 40, *verbis*:

[...]

37. No caso vertente, portanto, considerando que o auto de infração foi lavrado em 2006, inegável a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, V, do CTN.

V.2.c - Da Impossibilidade de cobrança de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas quando o contribuinte apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício

38. A despeito das razões desenvolvidas nos parágrafos precedentes serem suficientes à decretação da nulidade do lançamento, a Recorrente destaca a impossibilidade de aplicação de multa isolada no caso concreto, como já reconhecido por farta jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a matéria.

39. Como se verifica pela documentação acostada aos autos, a Recorrente apurou prejuízo nos anos-calendários de 2001, 2002, 2004 e 2005, sendo que em 2003 não apresentou saldo de imposto a pagar em virtude da compensação, modalidade de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional - CTN.

40. Inobstante este fato, as autoridades fiscais houveram por bem impor multa isolada, equivalente a 50% sobre o valor apontado no demonstrativo de cálculo do IRID3 devido por estimativa com base na receita bruta, nos termos do artigo 44, II, b, da Lei no. 9.430, de 31.12.1996, que determina:

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)*

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 22 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. (Incluída pela Lei n.º 11.488, de 2007)

41. De forma a afastar, de modo definitivo, a aplicação da multa no caso vertente, a Recorrente colaciona os seguintes precedentes administrativos, deste Conselho de Contribuintes, bem como da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que repudiam a

imposição de multa isolada naquelas situações em que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário (doc. 04). Vejamos:

*"IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - PREJUÍZO FISCAL - O artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. **Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido.**" (Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais/ Processo • 10680.002273/2002-19/ Sessão de 14/03/2005) (destacamos)*

[...]

42. Diga-se, aliás, que na hipótese de ocorrência de prejuízos fiscais (ou da apuração de base de cálculo negativa da CSLL), a multa somente seria aplicável no curso do período de apuração, na forma da jurisprudência dominante deste Conselho de Contribuintes, exemplificada pelo seguinte precedente, por meio do qual, mais uma vez, reformou-se decisão lavrada pela mesma Delegacia de Julgamento que proferiu a decisão ora recorrida. Vejamos:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DEPÓSITO ADMINISTRATIVO OU ARROLAMENTO - ACOLHIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO - Tendo o recurso voluntário sido encaminhado pela autoridade administrativa local sem o arrolamento de bens e estando o processo pendente de julgamento quando da publicação da ADIN n.º 1.976 (STF), é de se acolher o apelo independentemente do preparo refletido no depósito administrativo ou no arrolamento de bens.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ANTECIPAÇÕES DO IRPJ E DA CSLL - APURAÇÃO PELO LUCRO REAL COM OPÇÃO ANUAL - PREJUÍZO FISCAL E CONTÁBIL NO ENCERRAMENTO DO PERÍODO - FISCALIZAÇÃO PROCEDIDA EM ANO POSTERIOR AO DA VERIFICAÇÃO - Dada a provisoriedade do recolhimento das antecipações no regime de apuração do lucro real por estimativa com encerramento anual, para a aplicação da multa isolada, deve a fiscalização verificar a existência dos tributos a recolher no fechamento do período. **Na ocorrência de prejuízos fiscais e contábeis anuais, a multa somente seria aplicável no curso do período de apuração, na forma da jurisprudência dominante no Colegiado.**

Recurso voluntário conhecido e provido." (Recurso n.º 146970/ Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes/ Processo n.º 10735.000282/201-16, Recorrida 10ª Turma da DRJ Rio de Janeiro/ RJ I)

43. No caso vertente, considerando que o auto de infração foi lavrado em agosto de 2006 quanto aos anos-calendários de 2001 a 2004, não há que se cogitar da aplicação da penalidade em questão.

44. Por fim, merece comentário a alteração dos termos do caput do mencionado artigo 44 da Lei no. 9.430/96, pelas Medidas Provisórias 303/2006 e 351/2007, esta última convertida na Lei no. 11.488/2007. Eis, abaixo, um quadro comparativo da inovação mencionada:

<u>Redação Original do caput do art. 44 da Lei 9.430/96</u>	<u>Redação alterada pela Lei 11.488/07</u>
Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:	Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

45. Referida alteração, é evidente, teve como um de seus objetivos modificar o entendimento deste Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a matéria, de forma a justificar a imposição da penalidade mesmo nas hipóteses de inexistência de tributo ou contribuição devidos.

46. Não obstante, considerando que os fatos autuados (2001 a 2004) são anteriores às Medidas Provisórias n.os 303/2006 e 351/2007, as mesmas seriam inaplicáveis aos referidos fatos pretéritos para cominar-lhes penalidade antes não prevista para a situação específica, a teor do disposto nos artigos 106 e 144, ambos do CTN. Vejamos:

[...]

47. Há de ser reconhecida, portanto, no presente caso, a improcedência da imposição da multa isolada, por meio de auto de infração lavrado em 2006, relativamente aos anos-calendários de exercícios de 2001 a 2004.

V — DO PEDIDO

48. Diante de todo o exposto, requer-se seja dado total provimento ao presente Recurso Voluntário, a fim de seja reformada a r. decisão recorrida, anulando-se a exigência consubstanciada no respectivo auto de infração, diante da (I) improcedência da autuação quanto à infração 001; bem como da (II) nulidade e, ainda que esta não seja reconhecida, o que se admite apenas para fins de argumentação, da improcedência da autuação quanto à infração 002.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A interessada alega que apurou em todos os ACs a estimativa por meio do balanço ou balancete de suspensão ou redução. As questões levantadas serão analisadas conforme dispostas no recurso interposto.

Da necessidade de apreciação deste Recurso juntamente com o Recurso do PAF 18471.000734/2006-10

O julgamento do processo epigrafado já se encerrou na esfera administrativa e se encontra em fase de cobrança do crédito, conforme consulta abaixo (comprot):

Consulta de Processo			
Dados Básicos	Movimentos	Posicionamentos	
Dados do Processo			
Número: 18471.000734/2006-10			
Data de Protocolo: 31/07/2006			
Documento de Origem: MPF2005006966			
Procedência: DIFIS II			
Assunto: AUTO DE INFRACAO-IRPJ			
Nome do Interessado: BJ SERVICES DO BRASIL LTDA			
CNPJ: 15.680.333/0001-86			
Tipo: Digital			
Sistemas: Profisc: Não e-Processo: Sim SIEF: Controlado pelo SIEF			
Localização Atual			
Órgão de Origem: SET INSCRICAO-PFN-RJ			
Órgão: PROCURADORIA REG FAZENDA NACIONAL-2R-RJ			
Movimentado em: 23/12/2019			
Sequência: 0048			
RM: 16015			
Situação: EM ANDAMENTO			
UF: RJ			

O §1º do art. 6º do RICARF dispõe que “podem” ser vinculados os processos por conexão, quando a exigência de crédito tributário se fundamenta em fatos idênticos. No entanto, em face da circunstância ora analisada, não se torna possível a apreciação conjunta.

Infração 01 – Da Compensação Indevida de R\$ 90.461,57

Em sua impugnação, alegou a Interessada que o valor autuado diz respeito a valores compensados no ano de 2003, decorrente de crédito apurado no exercício de 2001, no valor de R\$ 90.461,57, e que, por versar o caso de compensação espontânea prevista no artigo 66, da Lei nº.8.383 de 1991, (artigo 890 do RIR de 1999), não poderia ser exigido a apresentação de declaração de compensação, uma vez que, a compensação espontânea se dá no âmbito da escrita contábil.

O Julgador de piso expôs que a Lei nº. 10.637, alterou a redação do §1º do artigo 74, da Lei nº. 9.430, de 1996, o qual passou a exigir expressamente que o pedido de compensação fosse feito por declaração própria. Realçou que não houve a apresentação de declaração. Explica:

Quanto à certeza e liquidez do crédito, tais requisitos foram apreciados no Acórdão nº.17.389, de 10-12-2007, prolatado no âmbito do PA nº. 18471.000734/2006-10, que, conforme já mencionado, versando sobre o lançamento do IRPJ, incidiu sobre os mesmos fatos envolvendo documentos em comum aos dois processos.

Há cópia do Acórdão supracitado conforme e-fls. 591 e ss. Destaca excerto abaixo:

“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 diligência, (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.”

Então assim decide:

Do acima reproduzido, o que se constata é que, tal qual ocorreu no PA n.º 18471.000734/2006-10, a Interessada, no âmbito do presente processo, também nada acostou aos autos no sentido de sustentar as suas alegações.

Voto pela manutenção desta autuação.

A recorrente aduz em seu recurso a DRJ *“reconheceu, de forma implícita, que a apresentação deste documento seria dispensável, cabendo à então Impugnante, contudo, demonstrar a liquidez e certeza do crédito pleiteado”*. Afirma que *“a decisão recorrida manteve a autuação baseando-se no fato de que o valor do crédito alegado constava de demonstrativo desprovido de credibilidade em virtude da já mencionada falta de informação dos valores referentes ao balanço de suspensão/redução na DIPJ referente ao ano calendário”*. Alega então:

15. Contudo, os documentos anexados ao Processo Administrativo n.º 18471.000734/2006-10 comprovam de forma inequívoca que os mesmos decorrem de crédito líquido e certo. Conforme se depreende do livro de balanços, demonstrações e resultados e apurações fiscais mensais, relativo ao exercício de 2001, a Impugnante apurou CSLL a recuperar no exato montante de R\$ 90.461,57.

16. A fiscalização, mencionado o processo administrativo principal relacionado ao IRPJ, sustenta que, mesmo diante da eventual força probatória do demonstrativo, a demonstração de cálculo do lucro real para o ano-calendário de 2002 indicaria a apuração do imposto nos períodos de fevereiro e maio, o que macularia a tese defendida pela Recorrente.

17. Tais alegações, contudo, não constituem fundamento válido para a manutenção da autuação.

18. Isso porque, a liquidez e certeza do crédito alegado podem ser comprovadas pela mera confrontação dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais - DARF (apresentados nos autos do PA 18471.000734/2006-10) relativos ao pagamento do imposto ao longo do ano de 2001, nos montantes de R\$ 429.737,45 (fevereiro) e R\$ 244.069,28 (março), num total de R\$ 673.806,73.

19. Embora as razões e provas acima indicadas sejam suficientes a demonstrar a liquidez e certeza do crédito compensado, a Recorrente não pode deixar de se insurgir contra a afirmativa contida na decisão recorrida (fls. 868), de suposta falta de comprovação de escrituração dos valores na página 024 do LALUR. Tal escrituração foi de fato realizada, como se atesta pela verificação dos documentos anexados nos autos do Processo Administrativo n.º 18471.000734/2006-10, inclusive, importa mencionar, sem qualquer exclusão para fins de apuração do imposto.

20. Através de tais fls. é apontado o Lucro Real de R\$ 1.760.591,47, do que decorre um imposto a pagar de R\$ 405.584,33. Considerando os já mencionados comprovantes de recolhimento de R\$ 673.806,73, do confronto entre ambos os valores decorre a efetiva comprovação da existência do crédito de R\$ 268.222,40.

21. Evidentemente, o fato de a Recorrente ter apurado imposto nos períodos de fevereiro e maio de 2002 em nada contribui para respaldar a conclusão constante da decisão recorrida, no sentido de inviabilizar a compensação pretendida.

22. Diante da comprovação inequívoca da procedência do crédito objeto de compensação, há de ser cancelada a autuação quanto a este ponto específico.

Observa-se que a recorrente apenas alega superficialmente, apontando os documentos de outro processo, mas em momento algum demonstra a apuração do tributo, indicando a efetiva antecipação realizada por estimativa no valor de R\$ 90.461,57, de modo a permitir a dedução do valor na apuração do tributo devido.

Não há condições de se aferir a certeza e liquidez do crédito utilizado como antecipação no cálculo do tributo. O valor do tributo foi lançado tendo em vista não haver recolhimento, tampouco confissão de dívida por parte do contribuinte (cf. Demonstrativo e-fl. 174, reproduzido abaixo):

CÁLCULO DA CSLL - LUCRO REAL ANUAL - ANO-CALENDÁRIO 2003		
DISCRIMINAÇÃO	JAN/ADEZ(DIPJ/2004)	JAN/ADEZ(ARURADA)
BASE DE CÁLCULO DA CSLL	972.369,75	972.369,75
ALÍQUOTA	9%	9%
CSLL TOTAL	87.513,28	87.513,28
(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	90.461,57	0,00
CSLL DEVIDA	-2.948,29	87.513,28
CSLL PAGA/DECLARADA	0,00	0,00
CSLL A PAGAR	-2.948,29	87.513,28

OBS.: Cálculo da CSLL relativa ao ano-CALENDÁRIO de 2003, com a exclusão dos valores consignados em sua DIPJ/2004 como CSLL Mensal Paga por Estimativa, visto que não foram localizados pagamentos, confissão de dívida ou declaração de compensação do respectivos valores.

Desse modo, nego provimento ao recurso neste ponto.

Infração 02 – Da Multa Isolada

Em relação à multa isolada, expõe a recorrente três pontos analisados a seguir:

V.2.a - Da nulidade do lançamento pela falta de exame da documentação acostada aos autos pela Recorrente, a despeito da conversão do feito em diligência.

Nesse tópico, nos termos do art. 57, § 3º do RICARF, adoto as razões de decidir do julgador de origem, as quais transcrevo abaixo:

Ainda quanto à matéria de direito, alegou a Interessada que, a simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução da CSLL no Livro Diário não pode resultar na aplicação de multa isolada, mormente quando são utilizados livros auxiliares, e não houve dano ao erário.

[...]

O artigo acima transcrito estabeleceu a subordinação da validade dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução à transcrição no Diário.

[...]

Contudo, isto não obsta a validade e a eficácia da escrituração como prova primária. Se esta existe, o contribuinte pode apresentá-la em oposição ao Fisco, mesmo porque, a multa isolada prevista no artigo 44 da lei n.º 9.430, de 1996, tem como fundamento a falta de pagamento da estimativa, ou seja, a multa é aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, ao passo que a obrigação de transcrever o balanço ou balancete de suspensão no livro Diário, representa uma obrigação acessória.

[...]

Quanto à matéria de fato, alegou a Interessada que, a Fiscalização ignorou as informações e os balancetes de suspensão e redução, constantes nos Anexos 1 a 6, (DOC.06), do PAN.º.18471.000734/2006-10, os quais comprovam a regular escrituração dos fatos alegados.

No referido acórdão, cópia às fls.541/542, consta o que a seguir se transcreve.

“O Anexo 1 do referido DOC.06, tem como título “Registro de Apuração do Lucro Real”. Contudo, em nenhuma de suas folhas, há qualquer registro dos balanços/balancetes de suspensão/redução dos períodos autuados.

Os Anexos 2 a 6, por sua vez, têm no seu conteúdo, demonstrativos de balanços e de resultados para os anos de 2001 a 2005. Tais anexos não são livros oficiais previstos na legislação civil, empresarial ou tributária. Portanto, devem ser vistos como demonstrativos que necessitam de documentos hábeis e idôneos suficientes a convencer da veracidade das informações e valores neles constantes.

E não poderia ser de outra forma, pois, mesmo os livros oficiais que compõem a escrituração, devem ser elaborados com observância das disposições legais, e devidamente respaldados em documentação idônea para que possam representar prova em favor do contribuinte, conforme determinam os artigos 1.180 a 1.184 do Código Civil, o artigo 251, do RIR de 1999, (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, artigo 7º. e Lei n.º 2.354, de 1954, artigo 2º., e Lei n.º 9.249, de 1995, artigo 25), e Parecer Normativo CST n.º 97, de 01-11-1978.

No presente caso, a veracidade das alegações da Interessada só poderia ser atestada mediante confronto dos referidos balanços ou balancetes apresentados nos

Anexos 2 a 6, com a escrituração, bem como, a constatação de sua perfeita consonância com os registros contábeis e documentação de base.”

Por estas mesmas razões aplicáveis à CSLL, foi convertido o julgamento em diligência conforme fls.447/448, bem como, a intimação de fls.454.

A Interessada nada acostou, limitou-se a repetir as alegações anteriores, acrescentando que, nas DIPJ de 2004 e 2005, por mero equívoco, informou que apurou a CSLL com base na receita bruta e acréscimos, mas que, na realidade, também nos anos de 2003 e 2004, apurou a CSLL com base em balancete de suspensão ou redução do imposto.

Constata-se às fls.15/18 e 19/22, que, as DIPJ originais continham todos os campos referentes ao recolhimento mensal ZERADOS.

Quanto à retificação das declarações, promovida no âmbito do PA n.º 18471.000734/2006-10, consta no acórdão, cópia às fls.542, que:

“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).

O artigo 832, do RIR de 1999, cuja base legal é o Decreto-Lei n.º. 1.967, de 1982, artigo 21, e o Decreto-Lei n.º. 1.968, de 23 de 1982, artigo 6.º., determina que, a autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício.

Portanto, por mais esta razão a Interessada deveria ter acostado aos autos documentos e a escrituração para que se comprovasse a veracidade dos valores contidos nas retificadoras e, principalmente, nos Anexos do DOC.06.”

A conclusão acima transcrita atinente ao IRPJ, aplica-se a este julgamento, por versar sobre os mesmos fatos e alegações.

Da análise do demonstrativo de cálculo da CSLL devida por estimativa com base na receita bruta, (juntado pela Fiscalização às fls.170/171), que é a base de cálculo da multa isolada, sobre a qual aplicou-se a alíquota de 50%, não se constata nenhuma irregularidade.

Após estas conclusões, é pertinente complementar a apreciação da alegação de violação ao princípio do *bis in idem*, no sentido de que, não se deve considerar, no presente caso, a importação de princípios do Direito Penal que tratam da dupla punição, notadamente, a consunção/absorção, visto que:

- a falta de recolhimento mensal não foi passagem obrigatória para o recolhimento a menor da CSLL devida no ano calendário;
- as condutas não se colocaram no mesmo contexto fático, isto é, não se situaram numa mesma linha de desdobramento de uma suposta ofensa global ao Fisco a caracterizar uma única infração;
- a infração 1, (infração posterior), causou nova lesão ao Fisco, visto que, a Interessada poderia ter se absterido de ter consignado na DIPJ de 2004, valor não comprovado como redução da CSLL a pagar;
- restou clara a autonomia de desígnios nas condutas que originaram as infrações.

Em suma, inexistiu entre as infrações umnexo incidível de dependência com um único fim, uma vez que, não foi o caso de infração formal ou infração-meio, praticada como meio ou fase de execução para a consecução de infração mais grave (infração substancial ou infração-fim). Ambas infrações foram de cunho substancial, devendo ser salientado que, fato gerador complexo não implica necessariamente em absorção de regras de penalidades.

Por fim, deve ser salientado que, uma vez constatado que foi aplicada corretamente a legislação que rege a matéria, os órgãos da Administração não tem competência para declarar a inconstitucionalidade ou a violação a princípios tributários.

Voto pela procedência desta autuação.

No Processo Administrativo Fiscal, PAF, as intimações e ciências dos atos são dirigidas sempre ao contribuinte.

Cabe destacar que, para se afastar a cobrança da multa isolada, necessariamente deve-se demonstrar por meio da escrituração contábil (balanço de suspensão ou redução) não haver antecipação de estimativa a ser recolhida no respectivo período de apuração. Nesse sentido é o enunciado da Súmula CARF n.º 93:

Súmula CARF n.º 93 – Falta de Transcrição

A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 9101-001.578, de 24/01/2013; Acórdão n.º 9101-001.325, de 24/04/2012; Acórdão n.º 101-95.977, de 26/01/2007; Acórdão n.º 1103-00.277, de 04/08/2010; Acórdão n.º 1201-00.732, de 07/08/2012

Como se verifica, a falta de transcrição não justifica a cobrança da multa isolada, desde que haja a apresentação da escrituração contábil e fiscal.

IV.2.b - Da Decadência do Direito do Fisco ao Lançamento

Apesar desta matéria não ter sido levantada na impugnação, por ser de ordem pública, entendo que deve ser apreciada.

Cabe destacar que se trata de matéria sumulada:

Súmula CARF n.º 104 – Prazo Decadencial

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes:

9101-001.861, de 30/01/2014; 1102-000.824, 04/12/2012; 1402-01.217, de 04/10/2012; 1401-000.804, de 12/06/2012; 1202-00.658, de 16/01/2012; 1301-00.503, de 23/02/2011; 1402-00.219, de 06/07/2010; 1803-00.426, de 20/05/2010;

198-00.101, de 30/01/2009; 195-0.125, de 10/12/2008; 193-00.017, de 13/10/2008; 101-96.215, de 14/06/2007; CSRF/01-05.653, de 27/03/2007

A ciência do auto de infração ocorreu em 09 de agosto de 2006. O lançamento em relação ao AC 2001 tem como termo *a quo* o dia 01 de janeiro de 2002, extinguindo-se o direito somente em 01 de janeiro de 2007.

V.2.c - Da Impossibilidade de cobrança de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas quando o contribuinte apura prejuízo em sua escrita fiscal ao final do exercício

Também há recente aprovação de Súmula deste Conselho, tratando da matéria epigrafada:

Súmula CARF nº 178

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Acórdãos Precedentes: 9101-003.353, 9101-005.362, 9101-005.078, 9101-004.290, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.544, 9101-002.777, 1802-00.572, 1202-000.732, 1401-00.361, 1101-00.255 e 1301-001.787.

Da Concomitância da Multa Isolada e da Multa de Ofício (AC 2003)

Um ponto importante a ser destacado no presente caso é concomitância da exigência das multas isoladas em relação ao AC 2003 e da multa de ofício (*e-fls. 182 e ss.*).

Em conformidade com o art. 72 do RICARF, há de se aplicar a Súmula CARF no. 105, considerando a data de ocorrência dos fatos (AC 2003).

Súmula CARF nº 105 - Concomitância

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes:

9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012

Desse modo, cabe provimento ao recurso voluntário nesta parte, excluindo da exigência as multas isoladas lançadas em relação ao AC 2003, único período em que se exigiu concomitantemente com a multa de ofício.

Por fim, cabe registrar que foram aceitos documentos no e-processo, apresentados em 18/10/2021 (03 dias antes desta sessão de julgamento). Por óbvio, tais documentos não foram

apreciados tampouco determinantes na decisão aqui adotada, de modo que o voto deste Conselheiro inicialmente proferido foi mantido. A recorrente poderia ter se manifestado durante todo o procedimento fiscal, como também, após a constituição do crédito na impugnação, ou ainda na fase recursal.

Conclusão

Desta forma, VOTO por afastar as arguições de NULIDADE e de DECADÊNCIA e no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, tão somente para afastar as multas isoladas exigidas referentes ao AC 2003.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator