



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002830/2009-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-006.487 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2023
Recorrente GAMBRO DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

Estimativas Mensais de CSLL Não Pagas. Multa Isolada. Higidez.

À luz do art. 44, II, “b”, da Lei nº 9.430/96, as estimativas de IRPJ e da CSLL não pagas dentro do período de apuração devem ser apenadas com multa de ofício isolada no percentual de 50% sobre as estimativas não pagas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Carlos André 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

Início transcrevendo relatório e voto da decisão recorrida:

Relatório

Trata o presente processo do Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, às fls. 137/142, cientificado em 24/07/2009 (fls. 143), no valor de R\$ 68.793,39, acrescido de multa ofício de 75% e juros de mora calculados até 30.06.2009, perfazendo o montante global de R\$ 131.491,68.

O lançamento fiscal originou-se do cotejo das informações contábil-fiscais apuradas na escrituração digital da autuada, em cruzamento com as informações declaradas na DIPJ, na DCTF, e nos recolhimentos efetuados no período abrangido pelas verificações obrigatórias realizadas no período objeto da ação fiscal.

Com relação à CSLL foram identificadas, pela autoridade fiscal, diversas diferenças entre os valores apurados com base na escrituração contábil da autuada, e os valores confessados em DCTF, fato que ensejou na lavratura do Termo de Intimação Fiscal de 12.03.2009, doc. de fls. 114, por meio do qual a empresa foi intimada a justificar, no prazo de 10 (dez) dias, as origens dessas diferenças. O Termo em questão se fez acompanhar por Demonstrativo indicando todas as diferenças de CSLL apuradas nos anos-calendário de 2006 e 2007, sendo cientificado ao contribuinte na mesma data, conforme doc. de fls. 114/120.

A partir dos esclarecimentos apresentados pela fiscalizada, a autoridade fiscal acatou as justificativas em relação aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006, mas no tocante ao ano-calendário de 2007 ainda ficaram pendentes de justificativas alguns períodos de apuração, os quais foram objetos de nova intimação, materializada pelo Termo de Intimação Fiscal de 25.06.2009, doc. de fls. 121, cientificado na mesma data, por meio do qual foi concedido o prazo de 48 (quarenta e oito) horas, para a contribuinte justificar as diferenças apontadas em seu demonstrativo de fls. 122.

Além dessas justificativas, a autoridade fiscal indicou para a fiscalizada alguns ajustes que precisavam ser implementados em suas DCTFs em face de pagamentos realizados, cujos respectivos débitos não foram declarados, conforme consignado em referido demonstrativo de fls. 122.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal de 25.06.2009, a contribuinte apresentou o seguinte esclarecimento, conforme reprodução parcial do documento de fls. 123, a saber:

“Informamos que as diferenças apontadas em lançamentos decorrem de erro de cálculo, não tendo a empresa outra justificativa para os mesmos e aguardando parecer da fiscalização quanto ao procedimento necessário para correção dos mesmos.”

Dessa forma, em face da mera alegação de cometimento de erro para justificar tais diferenças, identificadas a partir do cotejamento da escrituração digital da fiscalizada, com as informações prestadas na DIPJ/2008 e nas DCTFs do ano-calendário de 2007, bem como em face dos pagamentos realizados, entendeu a autoridade fiscal que ficou caracterizado o não recolhimento ou recolhimento a menor do CSLL, pela apuração de diferença entre o valor escriturado e o declarado/pago, realizando o lançamento de ofício ora guerreado.

Em 21/08/2009, a interessada apresentou a impugnação de fls. 145/147, instruída com os documentos de fls. 148/198 (Termo de Verificação Fiscal; Auto de Infração; Instrumento de Procuração; Contrato Social Consolidado; Recibo de Entrega da DIPJ 2008, ano calendário 2007; Ficha 16 da DIPJ 2008, ano-calendário 2007 e Recibo de Entrega de DCTF do mês de julho, de 2007), alegando, em síntese, que os valores declarados e devidos pela empresa foram apurados com base no lucro real anual, optando pela sistemática de

reduzir e/ou suspender os recolhimentos com base nos balancetes mensais, sendo os valores apurados e informados na DIPJ 2008.

Com relação à diferença identificada pela autoridade fiscal, a impugnante apresenta a seguinte argumentação inserida no item II de sua peça impugnatória (O Direito), verbis:

“Considerando que a empresa tributa o lucro com base no Regime de Apuração do Lucro Real, os valores lançados na contabilidade são valores originados de provisão, que, necessariamente, não representam os valores devidos em cada mês a título de Imposto de Renda e da Contribuição Social. A demonstração da base de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social são escriturados no Livro de Apuração do Lucro Real, com base na legislação vigente, e os cálculos dos valores devidos são demonstrados e informados na DIPJ.”

Ao final, afirma que o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do mês de julho de 2007, apurado pela sistemática de redução ou suspensão de recolhimento com base em balancete mensal, perfaz o montante de R\$ 40.767,28, conforme informado na DIPJ, razão pela qual solicita seja considerada nula a cobrança lançada no Auto de Infração.

É o breve relatório.

Voto

A impugnação é tempestiva e atende aos requisitos de admissibilidade, cabendo dela se tomar conhecimento

A interessada em sua argumentação alega que ao promover a opção pelo lucro real anual, com a redução e/ou suspensão dos recolhimentos de estimativas com base em balancetes mensais, todos os valores devidos a título de CSLL foram apurados e informados na DIPJ/2008.

Em seguida apresenta demonstração do valor apurado na DIPJ como montante a pagar de estimativa relativa ao mês de julho de 2007, na quantia de R\$ 40.767,28, que foi informada na Ficha 16 da DIPJ/2008, cujo valor não foi devidamente transcrito na respectiva DCTF mensal, a qual, segundo a impugnante, estaria pendente de retificação para inclusão do débito no valor apontado. Quanto à quitação desse valor, a contribuinte informa que procedeu a compensação com pagamento a maior em período anterior, mas que a respectiva PERDCOMP ainda não foi entregue.

Todas as demonstrações anteriormente apontadas apenas servem para evidenciar que, do valor lançado de ofício de CSLL, no montante de R\$ 68.793,39, a impugnante acata o valor de R\$ 40.767,28, o qual encontra-se informado na DIPJ/2008, na ficha 16, doc. de fls. 174, mas o qual não foi inserido na DCTF retificadora do mês de julho de 2007, entregue em 25.02.2008, conforme evidenciado no Resumo dos Débitos/Créditos relativos ao mês de julho de 2007, doc. de fls. 177.

Por outro lado, essas demonstrações em nada elucidam a diferença entre o valor informado na DIPJ e o apurado na escrituração da fiscalizada, conforme apontado pela fiscalização no Termo de Intimação Fiscal de 12.03.2009, doc. de fls. 114, e no Termo de Intimação Fiscal de 25.06.2009, doc. de fls. 121.

No tocante à diferença apontada pela fiscalização, antes de se examinar as argumentações apresentadas pela impugnante, mister se faz apresentar o valor em questão, com base nas informações disponíveis na planilha de fls. 122, parte integrante do Termo de Intimação Fiscal de 25.06.2009, doc. de fls. 121, e na tabela inserida na fls. 135 do Termo de Verificação Fiscal, a saber:

Resultado do cotejamento dos valores escriturados com os valores confessados em DCTF			
Período de Apuração	Valor apurado na Contabilidade	Valor declarado em DCTF	Diferença apurada pela fiscalização
07/2007	68.793,39	0,00	68.793,39
Total da diferença de CSLL exigida de ofício			68.793,39

Valores em Reais

Com relação à diferença acima apontada, assevera a contribuinte, conforme citação transcrita no Relatório que “considerando que a empresa tributa o lucro com base no Regime de Apuração do Lucro Real, **os valores lançados na contabilidade são valores originados de provisão, que, necessariamente, não representam os valores devidos em cada mês a título de Imposto de Renda e da Contribuição Social. A demonstração da base de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social são escriturados no Livro de Apuração do Lucro Real, com base na legislação vigente, e os cálculos dos valores devidos são demonstrados e informados na DIPJ, e declarados na DCTF.**” (grifou-se)

Para um melhor exame das afirmações acima destacadas no trecho transcrito, cabe a análise do primeiro aspecto alegado que os valores lançados na contabilidade seriam originários de provisão, que necessariamente não significam valores devidos.

Ora, se a fiscalização identificou, no mês de julho de 2007, um valor devido de IRPJ no montante de R\$ 68.793,39, enquanto a impugnante declarou na DIPJ o valor de R\$ 40.767,28, e que na DCTF nada foi informado, evidencia-se, inicialmente, uma diferença de R\$ 28.026,11, entre esses valores, cuja mera alegação de que a divergência se refere ao fato de que os valores lançados na escrituração contábil decorrem de uma provisão, que necessariamente não representa um valor devido, restringe-se ao campo da retórica, pois nenhum elemento comprobatório foi adicionado pela contribuinte para demonstrar, de forma inequívoca, o cometimento de erro por parte da fiscalização.

Além disso, entrando no segundo ponto destacado na argumentação da contribuinte, deve ser ressaltado que não obstante seja afirmado pela impugnante que a demonstração da base de apuração do lucro real encontra-se escriturada no Livro de Apuração do Lucro Real, não consta nos autos a inserção desse elemento comprobatório citado, conforme pode se verificar no rol de elementos anexados, inserido às fls. 147 de sua petição, tratando-se, também, de mera alegação teórica, que apenas visa demonstrar a forma de apuração do lucro real, mas sem nada justificar, de forma concreta, a divergência apurada no trabalho de cotejamento da escrituração contábil da fiscalizada com os valores informados na DIPJ.

Ademais, merece destaque o fato de que nos autos existem diversos elementos indicando que o trabalho fiscal tomou por base os arquivos contábeis em meio

magnético fornecidos pela fiscalizada, de conformidade com os seguintes elementos:

- Termo de Início de Fiscalização, doc. de fls. 03/04;*
- Termo de Reintimação Fiscal, doc de fls. 108/109;*
- Termo de Intimação Fiscal de fls. 111;*
- Entrega dos arquivos contábeis pela contribuinte, conforme informação de fls. 112.*

Dessa forma, em nenhum momento de sua peça impugnatória a contribuinte apresenta evidências sobre possíveis equívocos cometidos pela fiscalização no trabalho realizado a partir de sua escrituração contábil digital, adotando, em certa medida, o mesmo procedimento observado no decorrer da ação fiscal, quando simplesmente alegou que a diferença apontada decorria de erro de cálculo, não fazendo qualquer esforço em demonstrar a origem desse alegado erro.

Assim, a fim de comprovar a improcedência da diferença apontada no procedimento de ofício, a impugnante, obrigatoriamente, deveria ter instruído sua impugnação com documentos fiscais e/ou contábeis que respaldassem sua argumentação.

Nesse sentido, deveria a contribuinte atender o disposto nos art. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, a seguir transcritos:

“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

§ 4º - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93) (gn)”

Do referido ônus probatório não se desincumbiu a impugnante. Desta forma, assiste razão, portanto, à autoridade autuante na constituição do crédito tributário em face da diferença apurada, a qual foi objeto de questionamento prévio, por ocasião do procedimento fiscal, pois caberia à contribuinte a

comprovação do alegado erro cometido pela fiscalização, com base em documentos da sua escrituração contábil e fiscal, seja no decorrer da ação fiscal seja no contencioso administrativo.

Ademais, como empresa optante pela tributação com base no lucro real, a comprovação anteriormente mencionada seria plenamente factível com base em seus livros fiscais e contábeis, fato não observado na petição formulada.

Com relação ao valor informado pela contribuinte na ficha 16 na DIPJ/2008, relativa à CSLL do mês de julho de 2007, no montante de R\$ 40.767,28, a própria impugnante assevera a sua não inclusão na respectiva DCTF mensal retificadora, transmitida em 25.02.2008, devendo ser destacado que esta última declaração é o instrumento de confissão de dívida e constituição definitiva do crédito tributário, conforme legislação de regência (art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 1984, e Instruções Normativas da SRF e RFB que dispõem sobre a DCTF), razão pela qual correto o procedimento adotado pela fiscalização em promover o lançamento de ofício.

No tocante a afirmação da impugnante que iria promover a retificação da DCTF do mês de julho de 2007, visando a inclusão do débito de CSLL relativo ao mês de julho de 2007, no mesmo montante informado em sua DIPJ, verifica-se, em consulta aos sistemas da RFB, que tal retificadora foi apresentada em 28.07.2011, assim, no curso da ação fiscal, a DCTF vigente foi aquela apresentada em 25.02.2008, trazida aos autos pela contribuinte, pela qual não foi confessado qualquer débito de CSLL, nos termos do já mencionado Resumo dos Débitos/Créditos relativos ao mês de julho de 2007, doc. de fls. 177.

Assim, a exigência da diferença de CSLL do mês de julho de 2007, apurada com base na escrituração contábil digital da fiscalizada, que atingiu o montante de R\$68.793,39, deve prevalecer, pois não foi afastada com base em elementos e provas apresentadas pela requerente em sua impugnação, seja pela ausência de declaração em DCTF de qualquer valor a título de CSLL, seja pela não comprovação da divergência apurada em relação ao valor informado na DIPJ/2008.

[...]

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão de piso, a Interessada apresentou seu recurso voluntário, no qual, após descrever o procedimento fiscal da autuação e conclusão da decisão recorrida, destaca o seguinte:

10. Ora, conforme restará cabalmente demonstrado, os valores contabilmente lançados a título de IRPJ e CSLL, registrados no passivo, são apresentadas nos balancetes mensais pelos saldos acumulados, **de modo que estes saldos não necessariamente terão correspondência direta com os valores recolhidos mensalmente.**

[...]

13. Ocorre que ao compulsar os autos, nota-se que a Recorrente sempre consignou à Fiscalização que os valores apontados como contábeis retratam as provisões dos valores devidos (leia-se: apurados) e não aqueles efetivamente recolhidos.

[...]

15. Ora, os saldos contábeis das provisões de IRPJ e CSLL não podem ser cruzados diretamente com os pagamentos realizados. Isso se dá pela própria sistemática de apuração do Lucro Real com base em balanço ou balancetes levantados para suspensão ou redução do imposto. Considerando, principalmente, atividades sujeitas a resultados sazonais no transcorrer de cada ano calendário, como é o caso da Recorrente, é natural o acréscimo ou decréscimo dos saldos contábeis das contas de provisões.

16. Conforme será demonstrado a seguir (**Tópico - II.3**), os valores lançados a título de provisão de IRPJ e CSLL demonstram apenas que os valores apurados pela Recorrente podem (ou não) representar os valores efetivamente recolhidos. Isso porque, os valores recolhidos pela Recorrente (e declarados) somente são conhecidos após realizadas todas eventuais deduções (por exemplo, Antecipações, Imposto Retido na Fonte, entre outros).

17. Logo, os saldos contábeis das provisões de IRPJ e CSLL não exprimem, propriamente, os valores definitivos dos tributos, pois estes somente são conhecidos no encerramento do respectivo período-base.

18. Em síntese, com base nesse critério absolutamente equivocado a D. DRJ, ao convalidar a exigência fiscal, acabou por **presumir, em flagrante ilegalidade**, que os valores consignados nas provisões contábeis da Recorrente poderiam ser confrontados diretamente com a DIPJ e respectiva DCTF, motivo pelo qual não pode ser mantido o v. acórdão nos termos em que lançado.

[...]

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

A Recorrente no ano calendário de **2007** apurou o IRPJ/CSLL de forma **anual**, conforme depreende-se de sua DIPJ do (Volume I, fls.174, ficha de cálculo da IRPJ CSLL por

estimativa mensal), estando, portanto, sujeita à recolhimentos mensais estimados de CSLL com base na receita bruta:

RIR/2018

Seção II

Da apuração anual do imposto sobre a renda

Art.218. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto sobre a renda na forma estabelecida nesta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430, de 1996, art.2º, §3º).

[...]

Subseção I

Do pagamento por estimativa

Art.219. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto sobre a renda e do adicional, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art.2º).

[...]

Inconteste que a apuração da CSLL no ano calendário de 2007 foi efetivada pela regras do Lucro Real Anual, inclusive a própria CSLL lançada de ofício reporta-se ao fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2007, conforme Demonstrativo fls.171 do Auto de Infração.

Tal apuração como feita pela autoridade autuante, entretanto, é totalmente **equivocada**, uma vez que a CSLL lançada de fato gerador em 31/12/2007, nada mais é do que a CSLL mensalmente apurada a título de estimativa, procedimento que não se pode aceitar, uma vez que, encerrado o ano calendário, no caso do ano de **2007**, eventuais diferenças encontradas pelo órgão fiscal no cálculo de estimativas mensais de CSLL não poderão se objeto de lançamento de ofício, mas sim caberá a aplicação de multa de ofício pelo não recolhimento das estimativas efetivamente devidas, o que não foi o caso dos autos.

De se reproduzir as eventuais diferenças **mensais** apontadas pela autoridade autuante:

Resultado do cotejamento dos valores escriturados com os valores confessados em DCTF			
Período de Apuração	Valor apurado na Contabilidade	Valor declarado em DCTF	Diferença apurada pela fiscalização
07/2007	68.793,39	0,00	68.793,39
Total da diferença de CSLL exigida de ofício			68.793,39

Valores em Reais

Reproduz-se a apuração que consta no Auto de Infração:

001 - CSLL			
DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO			
Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo.			
Fato Gerador			
Ocorrência	Val. Tributável ou Contribuição		Multa(%)
31/12/2007			
07/2007	R\$ 68.793,39		75,00

Percebe-se que o valor mensal apurado foi considerado como que ocorrido em 31 de dezembro de 2007 (fato gerador), o que evidencia a apuração incorreta da CSLL ora lançada de ofício, pois sua base de cálculo encontra-se irremediavelmente indevida, em desacordo com os requisitos do art.142 do CTN.

Aqui, no caso, deveria a eventual falta de recolhimento/diferença **mensal** de CSLL ser objeto de base de cálculo de **multa** de ofício, ocasião em que se refizesse a apuração da CSLL devida em 31 de dezembro de 2007 e, caso houvesse uma apuração fiscal diferente da Contribuinte, a autoridade fazendária promoveria o competente lançamento de ofício de CSLL, desta vez tendo como base o fato gerador ocorrido em 31 de dezembro de 2007.

Relativamente à multa, o legislador fez publicar a Lei nº 11.488/2007, e deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, como abaixo transcrito, reforçando a aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, mesmo quando o contribuinte tivesse apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL, sem qualquer exceção:

(...)

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

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.(Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

(grifou-se)

A Recorrente, desde as intimações fiscais, já alertara que os pagamentos de IRPJ/CSLL eram estimados/provisionados, e que o IRPJ/CSLL devido era aquele então apurado em 31 de dezembro de 2007.

Oportuno trazer a **Súmula CARE nº 82** (súmula vinculante para toda a administração tributária federal, em razão da ordem ministerial constante da Portaria MF nº 277/2018):

Após o encerramento do ano calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Conclusão

É o voto, em dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano