



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

Processo nº 10120.002017/2004-21
Recurso nº 154.177 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-00.062 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2009
Matéria IRPJ - ANO-CALENDÁRIO: 2000 a 2004
Recorrentes 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
e EVOLUTI TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

PENALIDADE - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS - ERROS NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Constatado que na apuração da base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, a base de incidência do mês anterior está contida na base de incidência do mês imediatamente posterior e assim sucessivamente, deve ser corrigida a base de cálculo da multa isolada.

PENALIDADE - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOB BASE ESTIMADA. Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre o tributo apurado e da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, § 1º, inciso IV, quando calculadas sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal. Incabível a exigência da multa isolada concomitante.

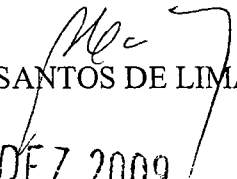
PENALIDADE - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS - REDUÇÃO DE 75% PARA 50% - RETROATIVIDADE BENIGNA.

Deve-se reduzir a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de 75% para 50%, em razão do art. 14 da Lei 11.488/2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/96, em função do princípio da retroatividade benigna.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Em dar provimento parcial ao recurso voluntário, sendo por unanimidade de votos, para corrigir o valor da multa isolada conforme tabelas 1 e 2 do voto, em razão de erros materiais, e reduzir a multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento) para 50% (cinquenta por cento); por maioria de votos, excluir a multa isolada exigida concomitantemente com a multa de ofício, vencidas as Conselheiras Ana de Barros Fernandes (Suplente Convocada) e Carmem Ferreira Saraiva (Suplente convocada); e por voto de

qualidade, em manter a multa isolada não concomitante de R\$ 214.234,62 (IRPJ) e de R\$ 27.530,69 (CSLL), vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Régis Magalhães Soares Queiroz (Suplente Convocado), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA - Presidente e Relatora

EDITADO EM: 11 DEZ 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima (Presidente), Carlos Pelá, Ana de Barros Fernandes (Suplente Convocada), Régis Magalhães Soares Queiroz (Suplente Convocado) e Carmem Ferreira Saraiva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (Vice-Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento de multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, nos balanços de suspensão em alguns meses dos anos de 1999 a 2003. Foi anexado aos autos o processo 10120.002020/2004-44 relativo ao lançamento da multa isolada sobre a base de cálculo estimada da CSLL.

A partir dos valores apurados relativos a omissão de receita ocorrida mensalmente em alguns meses de 1999 a 2001 foram apurados novos resultados mensais dos balanços de suspensão, que deduzidos dos valores recolhidos em DARF e dos valores retidos na fonte, obteve-se o valor das diferenças. Nos anos de 2002 e 2003, a diferença lançada decorre da utilização, nos anos anteriores, do saldo de imposto de renda retido.

Na impugnação a contribuinte alegou em síntese: que a base de incidência do mês anterior estava contida na base de incidência do mês imediatamente posterior; a cumulatividade de multas, pois, estão sendo aplicadas as multas de 150% sobre o imposto apurado em 31.12.1999, 2000 e 2001 e a multa isolada; e que é indevida a multa isolada após o encerramento do exercício.

O lançamento foi considerado procedente em parte pela 2ª Turma da DRJ Brasília. Os cálculos do valor da multa foram refeitos após a realização de diligência. A multa isolada relativa ao IRPJ foi reduzida de R\$ 2.976.944,38 para R\$ 755.380,34 e a multa isolada relativa à CSLL foi reduzida de R\$ 1.810.329,45 para R\$ 457.863,46. Foi interposto recurso de ofício.

A ciência da decisão de primeira instância foi dada em 13.07.2006 e o recurso voluntário foi apresentado em 02.08.2006.

A recorrente argumenta que conforme demonstrativo da situação fiscal de fls. 181/186, a base de incidência do mês anterior está contida na base de incidência do mês imediatamente posterior e assim sucessivamente, em face do efeito cumulativo que se dá no mês a mês decorrente da apuração móvel no ano-calendário.

Acrescenta que muito embora a Turma Julgadora tenha corrigido a maior parte do lapso ilegal, ainda restam valores não escoimados do efeito cumulativo móvel, como demonstra, na cor carmim, nos demonstrativos contidos no recurso, a partir dos demonstrativos

de fls. 182 a 186 dos autos. Consigna que persistem erros no mês de junho do ano-calendário de 2002, que deve prevalecer R\$ 29.436,48 em vez de R\$ 45.392,68, e no ano-calendário de 2003, nos meses de setembro, cujo valor que considera correto é de R\$ 74.863,01 em vez de R\$ 109.588,14 e nos meses de novembro e dezembro, cujo valor correto é “zero” para os dois meses, em vez e R\$ 7.094,98 para novembro e R\$ 6.736,18 para dezembro.

Para a CSLL, argumenta que os erros ocorreram em outubro do ano-calendário de 2000; em maio, setembro e novembro do ano-calendário de 2001; no período de junho a dezembro do ano-calendário de 2002; e nos meses de setembro a dezembro no ano-calendário de 2003.

Argumenta que no auto de infração ocorreu a aplicação de duas multas: uma de 150% sobre o imposto apurado de ofício em 31.12 de 1999, 2000 e 2001 e outra na condição de multa isolada, pela falta de pagamento do imposto em bases estimadas. Entende que o imposto verdadeiramente devido é o apurado no fim do ano e que em face da unicidade de conduta da recorrente não ocorreram duas hipóteses de incidência da multa de ofício, e que não procede a exigência da dupla cominação e que essa é a jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes e da CSRF.

Para os anos-calendário de 2002 e 2003, após o encerramento do exercício e com o imposto tempestivamente pago, os agentes fiscais remanejam e realocam dados, e em decorrência, findam por aplicar multa isolada ao longo de alguns meses, mas que, encerrando-se o exercício, com a apuração definitiva do imposto e seu pagamento no tempo legalmente apurado, cessa qualquer possibilidade de imposição da multa isolada sobre valor não recolhido antecipadamente, pois a infração “falta de pagamento” que é o pressuposto da conduta punível, deixa de existir em face do adimplemento da obrigação, agora não mais provisória, e sim definitiva. Cita jurisprudência do 1º CC.

Na sessão de 16.09.2008, da Sétima Câmara do extinto 1º CC, o julgamento do recurso foi convertido em diligência para os seguintes fins:

a) Juntada ao processo de cópia do auto de infração relativo ao processo nº 10120.002016/2004-86 e respectivos demonstrativos (caso os documentos juntados aos autos pela contribuinte não estejam completos), juntada de cópia da respectiva decisão da DRJ e informação sobre a situação atual desse processo;

b) Manifestação da autoridade fiscal sobre os erros apontados no recurso voluntário em relação à base de cálculo da multa isolada das estimativas do IRPJ, nos meses de junho de 2002, setembro, novembro e dezembro de 2003, bem como, em relação à base de cálculo da multa isolada das estimativas da CSLL dos meses de outubro de 2000, maio, setembro e novembro do ano-calendário de 2001, do período de junho a dezembro do ano-calendário de 2002 e de setembro a dezembro no ano-calendário de 2003;

c) Esclareça se a multa isolada para os anos-calendário de 1999 a 2001 decorre apenas das estimativas calculadas com base na receita omitida;

d) Elabore relatório conclusivo e após deve ser dada ciência à recorrente que poderá se manifestar se entender necessário.

A autoridade administrativa/fiscal manifestou-se:



a) O processo 10120.002016/2004-86 encontra-se incluído na consolidação do Paex, de que trata a MP 303/2006, conforme pesquisa de fls. 585;

b) Esclarece que a multa isolada, para os anos-calendário de 1999 a 2001 decorrem da reconstituição do lucro da empresa, acrescentando-se ao valor original, a receita omitida pelo uso de nota fiscal calçada, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 110 a 114 deste processo;

c) no balanço de suspensão, a contribuição que serviu de base de cálculo para a multa isolada, em determinados meses, integra o somatório de créditos nos meses posteriores, conforme corretamente apurado na planilha apresentada pela empresa, fls. 590 a 592, em resposta ao Termo de Intimação, fl. 587.

O relatório fiscal foi cientificado à interessada que requereu o retorno do processo para julgamento, uma vez que conforme o relatório fiscal, as planilhas da contribuinte foram aceitas sem ressalvas.

É o Relatório.

Voto

Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Relatora.

O recurso de ofício e o voluntário atendem aos requisitos de admissibilidade e devem ser conhecidos.

Trata-se de lançamento da multa isolada (75%) por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 1999 a 2003.

Consta no auto de infração que a partir do valor de omissão de receita ocorrida em alguns meses dos anos de 1999 a 2001, foram apurados os novos resultados mensais dos balanços de suspensão nestes mesmos anos e foram recalculados os valores mensais devidos a título de imposto de renda estimado, que deduzido dos valores recolhidos em DARF e dos valores retidos na fonte, apurou-se os valores das diferenças de estimativas.

Nos anos de 2002 e 2003, segundo a fiscalização a diferença de estimativas decorre da utilização nos anos anteriores, do saldo do IRRF.

A Turma Julgadora considerou o lançamento procedente em parte.

RECURSO DE OFÍCIO.

A Turma Julgadora reconheceu erro na apuração da base de cálculo, pois a base de cálculo do mês anterior estava incluída na do mês seguinte.

A multa isolada relativa ao IRPJ foi reduzida de R\$ 2.976.944,38 para R\$ 755.380,34 e a multa isolada relativa à CSLL foi reduzida de R\$ 1.810.329,45 para R\$ 457.863,46. A Turma Julgadora calculou a multa isolada com base na aplicação de 75% sobre



o valor das estimativas. Os cálculos do valor da multa foram calculados com base no resultado de diligência determinada pela DRJ.

Concordo com o decidido pela Turma Julgadora. Deve-se negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO.

A recorrente argui em síntese o seguinte:

- a) Erro na apuração da base de cálculo das multas para alguns meses;
- b) Lançamento de multa de ofício concomitantemente com multa isolada para alguns dos anos-calendário;
- c) Impossibilidade de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

Em relação aos erros apontados no recurso, o julgamento na sessão de 16.09.2008 foi convertido em diligência que confirmou os erros mencionados pela recorrente.

Os valores relativos à multa isolada (IRPJ) que foram confirmados na diligência, por constatação de erro de cálculo estão contidos na tabela nº 1 abaixo:

Tabela nº 1: Erros materiais no cálculo da multa isolada - IRPJ

Mês/Ano	Valor lançado ou DRJ - R\$	Valor correto - R\$	Redução de 75% para 50%
06/2002	45.392,68	29.436,48	19.624,32
09/2003	109.588,14	74.863,01	49.908,67
11/2003	7.094,98	zero	zero
12/2003	6.736,18	zero	zero

Obs. Para os demais meses não há discussão sobre erro material.

Os valores relativos à multa isolada (CSLL) que foram confirmados na diligência, por constatação de erro material, estão contidos na tabela nº 2 abaixo.

Tabela nº 2: Erros materiais no cálculo da multa isolada - CSLL

Mês/ Ano	Valor lançado ou DRJ - R\$	Valor correto R\$	Redução 75% para 50%	Mês/ Ano	Valor lançado ou DRJ - R\$	Valor correto R\$	Redução de 75% para 50%
10/00	17.693,48	10.256,98	6.837,99	10/02	22.015,44	zero	
05/01	12.546,13	zero		11/02	11.164,01	zero	
09/01	2.527,59	zero		12/02	28.381,08	8.426,21	5.617,47
11/01	11.357,34	9.240,06	6.160,04	09/03	43.771,73	zero	
06/02	8.444,23	zero		10/03	38.913,40	zero	
07/02	17.518,69	zero		11/03	1.598,77	zero	
08/02	17.819,84	zero		12/03	7.005,14	zero	
09/02	19.568,77	zero					

Obs. Para os demais meses não há discussão sobre erro material.

Uma vez apurados os valores corretos da multa isolada, que foram confirmados pela autoridade responsável pela diligência, cabe reduzi-la de 75% para 50% em razão do art. 14 da Lei 11.488/2007 que deu nova redação ao art. 44 da Lei 9.430/96 (princípio da retroatividade benigna), conforme indicado nas tabelas acima. Para as multas apuradas nos demais meses que constam da decisão da Turma Julgadora, também deve a multa isolada ser reduzida de 75% para 50%.

Passo a apreciar os argumentos de impossibilidade de lançamento das multas isoladas em concomitância com as multas de lançamento de ofício e de exigência de multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

Inicialmente, transcrevo o art. 44 da Lei nº 9.430/96, que trata da penalidade aplicada na situação de falta ou insuficiência de pagamento de tributo, entre outras situações:

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

O art. 2º mencionado trata do pagamento do IRPJ da pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 (acima transcrito), ao especificar as multas aplicáveis nos casos de lançamento de ofício, prevê, a cobrança da referida multa, isoladamente, no caso em que o contribuinte deixe de efetuar os recolhimentos por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido no ano-calendário correspondente.

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido. Deve-se aplicar o princípio da consunção.

Para os anos-calendário de 1999 a 2001, a autoridade fiscal esclareceu que a multa isolada decorre da reconstituição do lucro da empresa, acrescentando-se ao valor



original, a receita omitida pelo uso de nota fiscal calçada no valor total em 1999 de R\$ 56.999,00, que gerou o IRPJ de R\$ 797,83, após as compensações do imposto retido na fonte por órgãos públicos, no ano-calendário de 2000, no valor total de R\$ 1.240.593,91, que gerou o total do IRPJ devido de R\$ 252.112,24, e do ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 1.486.875,53, que gerou o IRPJ devido de R\$ 298.798,12.

Para o ano-calendário de 1999 foi exigido o IRPJ de R\$ 797,83 enquanto que neste processo, após a decisão de primeira instância foram exigidas as multas de R\$ 3.540,76, para 08/99, de R\$ 3.559,49 para 09/99 e de R\$ 3.605,81 para 10/99, e R\$ 0,01 para novembro, que totalizam R\$ 10.706,07, que incidiram sobre a base de cálculo de R\$ 14.274,76. Observa-se que a base de cálculo da multa isolada que permanece no processo é maior que a base de cálculo da multa lançada de ofício no processo. Dessa forma, em razão da concomitância, deve ser reduzida a multa isolada de R\$ 10.706,07 para R\$ 10.107,69, que com a redução de 75% para 50% já mencionada corresponde a R\$ 6.738,45. Portanto, as multas isoladas decorrem não somente da infração relacionada com omissão de receitas, mas também pela falta/insuficiência de pagamento de estimativas.

Para o ano-calendário de 2000, foi exigido no processo principal o IRPJ de R\$ 252.112,24, enquanto que neste processo permanece a multa isolada no valor de R\$ 53.880,37 para julho, R\$ 58.784,99 para setembro, R\$ 16.536,52 para outubro e de R\$ 15.617,06 para novembro. Essas multas isoladas totalizam o valor de R\$ 144.818,94, que incidiram sobre a base de cálculo de R\$ 193.091,92. As multas isoladas que foram exigidas nestes autos têm valor inferior à multa exigida em razão de omissão de receitas, logo, devem ser excluídas dos autos, em razão da concomitância.

Para o ano-calendário de 2001, foi exigido no processo principal o IRPJ de R\$ 298.798,12, enquanto que neste processo permanece a multa isolada no valor de R\$ 30.903,86 para fevereiro, R\$ 97.923,14 para abril e R\$ 95.271,59 para dezembro, que totalizam a importância de R\$ 224.098,59, que incidiram sobre a base de cálculo de R\$ 298.798,12. As multas isoladas têm a mesma base de cálculo da multa de ofício exigida no processo relativo à infração de omissão de receitas. Logo, devem ser excluídas, em razão da concomitância.

Em relação à CSLL, deve ser aplicado o mesmo raciocínio. Para o ano-calendário de 1999, não foi exigida multa isolada. Para o ano-calendário de 2000, foi exigido no processo principal a CSLL de R\$ 111.734,58. As multas isoladas desse ano estão listadas na decisão de primeira instância. Tomando-se esses valores, exceto o mês de outubro, totalizam R\$ 91.849,16, que acrescido do valor de R\$ 10.256,98 relativo ao mês de outubro, contido na tabela acima, obtemos R\$ 102.106,14, que corresponde à base de cálculo de R\$ 136.141,52. Observa-se que a base de cálculo da multa isolada que permanece no processo é maior que a base de cálculo da multa lançada de ofício no processo principal. Dessa forma, em razão da concomitância, deve ser reduzida a multa isolada de R\$ 102.106,14 para R\$ 18.305,21 que também deveria ser reduzida de 75% para 50%, ou seja, para R\$ 12.203,47, que corresponde ao valor não concomitante.

Para o ano-calendário de 2001 foi exigida no processo principal a CSLL de R\$ 133.818,79. Somando-se o valor das multas isoladas dos meses de janeiro a abril e dezembro da decisão da Turma Julgadora, que totalizam o valor de R\$ 105.688,66 e adicionando-se o valor de R\$ 9.240,06 relativo ao mês de novembro de 2001, obtemos o valor total de R\$ 114.928,72, que corresponde à base de cálculo da multa de R\$ 153.238,29. Sobre parte do

 7

valor incidiram a multa de ofício e a multa isolada. Assim, a multa isolada deve ser reduzida para R\$ 14.564,63 que com a redução de 75% para 50% corresponde ao valor de R\$ 9.709,75

Para os anos-calendário de 2002 e 2003, as multas isoladas do IRPJ e da CSLL não têm qualquer relação com outro lançamento fiscal sob controle de outro processo. Ou seja, aqui não existe discussão sobre concomitância, mas apenas discussão de que não seria possível exigir multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário. Entendo, que as multas isoladas devem prevalecer (após a correção do erro material e redução de 75% para 50%), posto que não houve lançamento concomitante do tributo e respectiva multa proporcional.

Esse entendimento está centrado na interpretação de que constatado o não recolhimento das estimativas, a multa isolada é devida até mesmo nas situações em que o contribuinte apresenta prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente (desde que não tenha apurado os balancetes de suspensão ou redução do tributo demonstrando o prejuízo fiscal ou redução do tributo). Por essa interpretação não importa que o lançamento tenha sido realizado durante o ano-calendário ou após seu encerramento.

Também deve ser ressaltado, que no lucro real, o regime de estimativas é uma faculdade. Tendo feito a opção, por esse regime, o contribuinte deve se submeter a suas regras.

A tabela abaixo sintetiza os valores que devem ser mantidos, por ano-calendário, após a correção do erro material e após as exclusões da parte concomitante com a multa de ofício e depois da redução de 75% para 50%.

Tabela nº 3: Valores da multa isolada (IRPJ/CSLL) que devem ser mantidos

Multa isolada - IRPJ			Multa isolada - CSLL		
Ano-calendário	Valor apurado DRJ – R\$	Valor mantido R\$	Ano-calendário	Valor apurado DRJ	Valor mantido
1999	10.706,07	6.738,45	1999	-	-
2000	144.818,94	Zero	2000	109.542,64	12.203,47
2001	224.098,59	zero	2001	132.119,72	9.709,75
2002	252.337,44	157.587,50	2002	124.912,06	5.617,47
2003	123.419,30	49.908,67	2003	91.289,04	zero
Total	755.380,34	214.234,62		457.863,46	27.530,69

Do exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para corrigir o valor da multa isolada conforme tabelas 1 e 2 do voto, em razão de erros materiais, e reduzir a multa isolada de 75% para 50%, excluir a multa isolada exigida concomitantemente com a multa de ofício e manter a multa não concomitante de R\$ 214.234,62 (IRPJ) e de R\$ 27.530,69 (CSLL).

ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA