



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

**Processo n°** 10120.002056/2005-17  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1202-000.963 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de abril de 2013  
**Matéria** MULTA ISOLADA  
**Recorrente** FUGA COUROS HIDROLANDIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

DECLARAÇÃO DCTF. RETIFICAÇÃO APÓS O LANÇAMENTO FISCAL. EFEITOS.

A retificação da declaração DCTF, após o lançamento fiscal, não produzirá efeitos em relação aos débitos de impostos e contribuições objeto da autuação.

IRPJ E CSLL. ESTIMATIVAS MENSAIS. RECOLHIMENTOS A MENOR. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

Por expressa disposição legal, é legítima a exigência de multa isolada da pessoa jurídica que tenha optado pelo pagamento do IRPJ e da CSLL em bases mensais estimadas, cujo pagamento/declaração em DCTF ocorreu em valor menor daquele efetivamente apurado.

PROVAS. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

As provas que o autuado possuir devem ser apresentadas na fase impugnatória, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em considerar sem efeito para o lançamento as DCTFs apresentadas após a lavratura do Auto de Infração. Acordam, pelo voto de qualidade, em indeferir o pedido de apreciação de novas provas trazidas após a impugnação e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta (Relatora), Orlando José Gonçalves Bueno e Geraldo Valentim Neto, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo.

Carlos Alberto Donassolo – Presidente substituto e Redator designado.

*(assinado digitalmente)*

Nereida de Miranda Finamore Horta - Relatora.

*(assinado digitalmente)*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo., Andrada Marcio Canuto Natal, Viviane Vidal Wagner, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando Jose Gonçalves Bueno.

## Relatório

Trata-se de autos de infração referente à multa isolada decorrente de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ – Estimativa (fl.257/265) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL – Estimativa (fls 595/599), lavrados e cientificados em 30 de março de 2005. A cobrança da multa isolada se deu tendo em vista à diferença apurada entre o valor devido e o recolhido, para os meses dos anos de 2002, 2003 e 2004.

Por ter as mesmas bases, os autos do processo da multa isolada da CSLL (Processo nº 10120.002055/2005-64) foram juntados, por anexação, aos presentes autos da multa isolada do IRPJ (Processo nº 10120.002056/2005-17).

A contribuinte optou pelo recolhimento com base no lucro real e, para a estimativa mensal, fez os cálculos com base na receita bruta e acréscimos, consoante DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica dos anos-calendários de 2002, 2003 e 2004. Todavia, outras receitas financeiras não foram computadas no cálculo das estimativas mensais, contrariando, assim, o artigo 4º da Instrução Normativa da SRF nº 93/97.

Ademais, a autoridade lançadora verificou:

- pelo Sistema de Pagamentos da SRF — Sistema SINAL, que a impugnante deixou de recolher os valores por ela apurados e informados nas mesmas DIPJ dos anos-calendários de 2002, 2003 e 2004 (fl. 253);

- através dos Livros Diário (fls. 128/173), que a impugnante não optou pela suspensão ou redução através de levantamento de balancetes mensais, segundo o artigo 10 da Instrução Normativa da SRF nº 93/97, uma vez que não fez o levantamento mensal dos balancetes (artigo 12 da citada Instrução Normativa).

Não concordando com a autuação, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 274/292), onde invoca o direito à compensação do tributo e inaplicabilidade da multa prevista na Instrução Normativa do SRF nº 93/97, informando a existência de saldo negativo de IRPJ ante o recolhimento a maior do tributo no ano-calendário de 2001.

Por bem expressar os fatos, transcrevo aqui trechos do Acórdão da DRJ:

“Consta, em síntese, da impugnação do sujeito passivo:

1) - *Do direito à compensação do IRPJ e da CSLL e da inaplicabilidade da multa isolada, por falta de recolhimentos do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa mensal, apurados com base na receita bruta e acréscimos: que o art. 170 do CTN, o art. 66 da Lei nº 8.383/91 com redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069/95 e o Ato Declaratório SRF nº 003, de janeiro 2000, estabelecem que os saldos negativos do IRPJ e da CSLL, apurados anualmente, poderão ser restituídos ou compensados com o IRPJ ou a CSLL, a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, acrescidos dos juros equivalentes à taxa SELIC; que o art. 6º, § 1º, II, da Lei nº 9.430/96 estatui que o saldo do imposto apurado em 31 de dezembro, se negativo, será compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano-subsequente, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.*

1.1 )Dos recolhimentos a maior no ano-calendário 2001, a título do IRPJ e da CSLL:que a impugnante, por efetuar a apuração por estimativa do IRPJ, recolheu em DARF, em 2001, a importância de R\$ 662.088,88 a título do IRPJ estimativa, e recolheu em DARF, em 2001, a título da CSLL devida por estimativa a importância de R\$ 316.852,92. Entretanto, por ocasião do levantamento do balanço em 31/12/2001 e conseqüente apuração do imposto, com base no lucro real, apurou saldo negativo do imposto a pagar no valor de R\$ 513.612,32, e quanto à CSLL apurou saldo negativo a pagar no total de R\$ 316.852,92 (DIPJ 2002); que nos termos da legislação vigente à época da apuração do saldo negativo de IRPJ a compensar e da apuração do saldo negativo da CSLL e compensar- ano 2001 - qual seja, o Ato Declaratório da SRF nº 003/2000 e a Lei nº 9.430/96, era permitido compensar, sem a exigência de entrega da Declaração de Compensação à autoridade competente; que, por conseguinte, forte em seu direito de aproveitar os valores recolhidos a maior do IRPJ e da CSLL, em 2001, a impugnante procedeu à compensação dos referidos saldos negativos apurados em 2001 com os valores a recolher no exercício 2002 do IRPJ e da CSLL, conforme planilhas às fls. 322/325 e 664/670.

1.2) Dos recolhimentos do IRPJ e da CSLL nos anos- calendário 2002, 2003 e 2004: que, consoante preceitua o art. 21 e §§, da IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, quando apurados saldos negativos de impostos e CSLL pelo contribuinte, este deveria comunicar ao Fisco os valores a serem aproveitados no exercício seguinte, mediante Declaração de Compensação; que procedida a apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002 e do saldo negativo da CSLL do ano-calendário 2002, para compensação pelo contribuinte com os valores a

*serem recolhidos no ano-calendário 2003- mediante a entrega das Declarações de Compensação pertinentes, a impugnante exerceu, então, seu direito (fls.327 e 672/674).*

*Vale dizer: efetuou a compensação do débito do IRPJ estimativa mensal e do débito da CSLL estimativa mensal, do ano-calendário 2003, com o saldo negativo do IRPJ e da CSLL, do ano-calendário 2002, respectivamente, R\$ 670.843,92, e R\$ 356.968,55 (fls. 328/331 e 675/676); que ciente da lisura de seu procedimento, atentou a impugnante em prestar corretamente as informações a autoridade fiscal e aguardar a homologação dos saldos negativos apurados, os quais foram absolutamente especificados nas Declarações de Compensação; que no exercício 2003 foram entregues à autoridade fiscal, as Declarações de Compensação - PERD/COMP 1.0, objetivando o aproveitamento dos valores recolhidos a maior no ano 2002 (fls. 333/361 e 678/702); que, com a alteração da legislação – publicação da IN SRF nº 320, de 11 de abril de 2003 -, iniciou-se novo procedimento para que o contribuinte não fosse lesado pelos valores recolhidos a maior do IRPJ e da CSLL, devidos por estimativa.*

*Assim, quanto aos débitos do IRPJ estimativa e da CSLL estimativa do ano-calendário 2004, mediante apresentação de PER/DCOMP eletrônica, a impugnante passou a exercer seu aproveitamento do saldo negativo de 2003 com o valor a ser recolhido em 2004, via Internet; que, por conseguinte, está inconformada a impugnante com as alegações da autoridade fiscal de que os valores do IRPJ e da CSLL, dos períodos de janeiro a novembro/2002, 2003 e 2004 não foram recolhidos, pois a compensação efetuada pela impugnante sempre esteve em consonância com os ditames da legislação em vigor à época das apurações dos saldos negativos; que é incabível a aplicação do art. 16 da IN SRF 93/97 (multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, devidos por estimativa); que a impugnante, ora autuada, não recolheu os valores do IRPJ e da CSLL, devidos por estimativa, nos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, porque tinha valores recolhidos a maior desde o ano-calendário 2001, efetuando, assim, a compensação de seu saldo negativo do IRPJ e da CSLL, não procedendo, desta forma, o lançamento ora impugnado.*

*2)- Da receita escriturada e o art. 4º da IN SRF nº 93/97: que a autoridade fiscal não atuou com cautela necessária, quando da análise dos valores ou receitas incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, isto porque ela aduziu ou relatou que encontrara outras receitas financeiras escrituradas na contabilidade e que não integraram a receita bruta do IRPJ por estimativa e da CSLL por estimativa; que, nesse aspecto, a Fiscalização está equivocada, pois não foram observadas pela Fiscalização as deduções garantidas ao contribuinte, por exemplo as devoluções de mercadorias no mercado interno, bem como os rendimentos de aplicações financeiras já tributadas na fonte; que, no sentido de evidenciar os equívocos cometidos pela*

*autoridade fiscal, a seguir são apresentadas as seguintes discrepâncias:*

*2.1) - Quanto à base de cálculo do IRPJ:*

*a) competência mês de setembro/2002 - planilha à fl. 198: que não foram excluídos da base de cálculo de setembro/2002, a título exemplificativo, os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e variável que já tinham sido submetidos à incidência do imposto na fonte, descumprindo ao disposto nos artigos 65 a 75 da Lei nº 8.981/95 e inciso II do art. 9º da IN SRF 93/97, prejudicando a impugnante;*

*b) competência outubro/2002: que da planilha à fl. 202 (outubro/2002) observa-se que não foram excluídas da base de cálculo do imposto o valor das devoluções de vendas do mercado interno, pois no campo exclusões, o qual deve abranger as vendas canceladas e as devoluções de vendas e descontos incondicionais concedidos, consta como dedução valor zerado;*

*c) que na competência de fevereiro/2003 verificou-se mais um dos sobressaltos cometidos pela Fiscalização - planilha à fl. 208: que, diferentemente da impugnante que utilizara o percentual de 8% sobre o valor da receita de industrialização, a fiscalização aplicou o percentual de 32% sobre essa receita de industrialização de produtos em que a matéria-prima ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização; logo, deve ser excluída a diferença;*

*2.2) - No que concerne à base de cálculo da CSLL:*

*a) que em relação à competência outubro/2002 - planilha à fl. 559 - não foi excluída devolução de vendas no mercado interno, pois não consta do campo exclusões/devoluções, o qual está zerado, e que deveria conter o valor das vendas canceladas, as devoluções de mercado interno e os descontos incondicionais concedidos;*

*b) que na competência novembro/2002, também, não foram deduzidas as devoluções de vendas, pela mesma razão (fl. 560);*

*c) que, ainda, na competência agosto/2003, também, não foram deduzidas as devoluções de vendas (fl. 570).*

*3) - Do equívoco cometido pela autoridade fiscal com relação à não utilização pela interessada da faculdade prevista no art. 10 da IN SRF 93/97: que a Fiscalização alegou ou verificou, através do Livro Diário, que o contribuinte não utilizou a faculdade prevista no art. 10 da IN SRF 93/97, para reduzir ou suspender o pagamento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa, pois não levantou o balanço de redução ou suspensão, nos termos do art. 12 da citada IN; que a impugnante apresentou os DARF e o LALUR correspondentes, rechaçando de plano a alegação da autoridade fiscal, conforme cópias às*

*fls.298/321 e 632/663); que, portanto, os débitos do IRPJ e da CSLL exigidos pelo Fisco são inexistentes.”*

Ao julgar o feito, consubstanciado no Acórdão nº 03-22.238 (fls. 706/725), a DRJ houve por bem determinar pela procedência parcial do lançamento fiscal, reconhecendo algumas compensações (janeiro a julho de 2003 e outubro de 2004) e pela redução da multa isolada de 75% para 50%, retroativamente, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9430/1997, com nova redação dada pela Lei nº 11488/2007, e artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

Inicialmente, informa que a contribuinte formulou o pedido de nulidade do lançamento fiscal de forma genérica, portanto, não há vício ensejador da invocada nulidade, com a descrição das infrações e o enquadramento legal efetuado de maneira correta. Com isso, conclui que a discussão aqui será apenas sobre o mérito.

Confirma que não houve recolhimento algum de IRPJ e CSLL para o ano-calendário de 2002, ou mesmo não se comprovou a compensação invocada. Houve apenas elaboração de planilhas (fl 324) sem qualquer informação em DCTF ou procedimento específico de compensação, não servindo, assim, de comprovação. O mesmo se deu em relação à CSLL devida no mesmo período.

Também em relação à CSLL, a contribuinte informa que teria compensado o valor com créditos de IPI, todavia, sem maiores detalhes e sem que houvesse informação em DCTF ou pedido de Declaração de Compensação.

Alega a contribuinte que, para o ano-calendário de 2002, não havia necessidade do pedido de compensação ou de declaração de compensação, a DRJ, por sua vez, entende que esse pleito não tem o condão de afetar o lançamento fiscal, apesar de, até setembro/2002, não haver necessidade de entrega da declaração de compensação (período anterior à edição da Instrução Normativa do SRF nº 210/2002). Todavia, não foi entregue pedido de compensação de aproveitamento de crédito entre tributos diversos, não foi registrado na DCTF, Razão Analítico, Livro Diário, livros contábeis ou mesmo algum dos livros fiscais, logo, não havia qualquer escrituração que comprovasse a alegada compensação.

Para o período de agosto a novembro de 2003, manteve o lançamento por não ter sido comprovada a compensação ou recolhimento dos débitos de IRPJ. Todavia, para o período de janeiro a julho, determina a revisão do lançamento de multa isolada acolhendo a compensação dos respectivos débitos. Esclarece nesse momento que não homologou os créditos, mas apenas afastou a multa isolada sob condição resolutória, enquanto não homologadas ou não rejeitadas as compensações.

Quanto à CSLL, para os meses de abril, maio e parte de julho de 2003, determina o acolhimento das compensações e, para o período de agosto a dezembro do mesmo ano, não as acolhe.

Para o ano-calendário de 2004, reconhece apenas a compensação do IRPJ para o mês de outubro de 2004. Quanto à CSLL para o mesmo ano, entende não haver comprovação de pagamento ou existência de compensação.

Em relação à receita escriturada pela contribuinte e o artigo 4º da Instrução Normativa da SRF nº 93/97 e sua alegação de inobservância aos descontos legais, a autoridade julgadora concluiu da seguinte forma:

- Para o IRPJ:
  - setembro/2002: considera a alegação da contribuinte improcedente, por ausência de instrumento probatório, especialmente ante a ausência de documentos que comprovassem a aludida retenção pela aplicação financeira.
  - outubro/2002: da mesma feita, não houve comprovação pela contribuinte de que de fato operou devolução de vendas, levando à improcedência do pedido.
  - fevereiro/2003: também entendeu pela improcedência do pedido, já que não houve a comprovação do fornecimento de matéria prima pelo encomendador da industrialização, que justificasse a aplicação da alíquota de 8%, como requerido.
- Para a CSLL:
  - outubro/2002: em não havendo documentação que comprovasse a devolução das vendas, a alegação da contribuinte é improcedente.
  - novembro/2002: da mesma forma não houve comprovação de devolução das vendas, especialmente ante a ausência de juntada de notas fiscais do procedimento. A autoridade, portanto, entendeu o lançamento improcedente.
  - agosto/2003: Entende pela improcedência da alegação, ante a ausência de demonstração das aludidas devoluções de vendas. Em relação aos ganhos de capital, indica o julgador que em não tendo a fiscalização efetuada à inclusão destes na base de cálculo, não cabe a autoridade julgadora inovar nos autos e proceder à aludida inclusão.

Ao final, esclarece que deve ser revisto o lançamento das multas isoladas para o IRPJ e CSLL, mediante as disposições da Lei nº 11488/2007, que altera a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 e artigo 106, II, “c”, do CTN, reduzindo o percentual da multa isolada de 75% para 50% retroativamente.

Traz aos autos planilha com as modificações trazidas no julgamento, em substituição à que consta das fls. 589/591.

A contribuinte foi intimada via postal em 5 de outubro de 2007 (fls.746), apresentando o Recurso Voluntário em 6 de novembro do mesmo ano (fls. 1426/1439).

Em sede de Recurso Voluntário, a recorrente traz novos documentos que entende ampararem sua pretensão, como segue:

- Para a comprovação da base de cálculo do IRPJ – trouxe notas fiscais e cópia da DIPJ, para comprovar as devoluções que deveriam ser deduzidas em relação à outubro de 2002 e a industrialização por encomenda para o mês de fevereiro de 2003.
- Para a base de cálculo da CSLL – trouxe as mesmas documentações referentes a outubro e novembro de 2002 e agosto de 2003.

- Para a comprovação das compensações de 2002 – trouxe comprovação mediante entrega das DCTFs enviadas em 22 e 24 de novembro, 1º e 11 de dezembro, todos de 2006. Enfatiza que foram entregues antes da decisão e intimação do Acórdão recorrido;

- Para a comprovação das compensações de 2004 – não trouxe qualquer pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, mas apenas as DCTFs entregues à época;

- Para o ano de 2002, trouxe cópia do Livro Diário sem indicação alguma da compensação, apesar de informar que tal compensação foi escriturada devidamente.

Assim, requer a reapreciação das bases de cálculo e compensações desses períodos.

Ao final, requer o provimento do Recurso Voluntário, determinando o retorno dos Autos à primeira instância para nova análise ou para que se declare a regularidade dos procedimentos e compensações realizados pela contribuinte, com a consequente declaração de nulidade do auto de infração e das multas nele imputadas.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta, Relatora

O Recurso é tempestivo e atende aos quesitos de admissibilidade, portanto, dele conhecemos.

Em procedimento de fiscalização, foram constatadas divergências entre os valores dos tributos apurados e pagos e os efetivamente devidos referente às antecipações com base em estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, para os anos-calendários de 2002, 2003 e 2004. Em razão dessa diferença foi feito lançamento de multa isolada de 75%.

A recorrente alegou que houve o pagamento do débito mediante as compensações de saldos negativos de IRPJ e de CSLL, referente ao ano-calendário de 2001, bem como com créditos de IPI.

A DRJ, por sua vez, considerou a revisão dos valores referentes aos meses de janeiro a julho de 2003 e outubro de 2004, mantendo as multas isoladas lançadas para os demais meses do ano de 2002, 2003 e 2004, por entender que não ficou comprovada a compensação alegada. Revisou ainda o lançamento do percentual de multa isolada de 75% para 50%, consoante nova redação dada ao artigo 44 da Lei nº 9430/1997, pela Lei nº 11.488/2007 com aplicação retroativa por ser penalidade mais benéfica – segundo o artigo 106, II, “c” do Código Tributário Nacional – CTN.

A recorrente, em sede de Recurso Voluntário, para comprovar a alegada compensação, juntou as DCTF - Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais

referentes aos trimestres do ano de 2002, que enviou após a ciência do lançamento, durante o ano de 2006.

Em relação ao envio das DCTF, não é possível considerarmos com base no artigo 18 da Medida Provisória nº 2.189-49/01, a saber:

*“Art. 18. A retificação de declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nas hipóteses em que admitida, terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, independentemente de autorização pela autoridade administrativa.”*

*Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as hipóteses de admissibilidade e os procedimentos aplicáveis à retificação de declaração.”*

Ou seja, a retificação da declaração de impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal será admitida se observados as hipóteses e procedimentos aplicáveis a serem estabelecidos pela mesma Secretaria. Fundamentada nesse artigo, a SRF publicou as Instruções Normativas da SRF nº 583/ 2005 e nº 695/2006, vigentes à época dos Autos em comento, as quais confirmaram que a retificação da DCTF não produzirá efeitos quanto tiver por objeto alterar débitos relativos a impostos e contribuições, que a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal, que é exatamente o caso em comento. A recorrente não comprovou que efetuou o pagamento, via recolhimento ou compensação, de débito decorrente de tributos devidos, nem através de pedido de ressarcimento, de declaração de compensação, de sua escrituração contábil ou pelos registros da compensação nas DCTF. Logo, as autoridades fiscais em momento algum foram informadas dessa compensação, não sendo possível assim conferirmos efeito algum a essas DCTF com base na legislação citada.

Quanto ao mérito, a multa isolada tem fundamento legal no artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, com a alteração já aduzida, *in verbis*:

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

*(...)*

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

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

Logo, poder-se-ia inferir que há penalidade a ser aplicada quando o contribuinte, sujeito ao lucro real, não promover às antecipações devidas com base em estimativas ou apurada conforme sua receita bruta, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9430/1996. Todavia, os recolhimentos mensais são antecipações do devido ao final do ano-calendário, sendo assim, quando o lançamento se dá após o encerramento do ano-calendário não é mais possível verificar se houve ou não recolhimentos mensais, mas apenas constatar que **houve o indevido. Caso seja verificado que a totalidade dos tributos devidos foram recolhidos**

ou compensados, enfim, pagos, não há o que se falar em multa isolada sobre as estimativas mensais. Esse tem sido o entendimento desse colegiado, a saber:

*“IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO*

*Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. (CSRF, 1ª Turma, Recurso nº 103-124946)”*

*“MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO.*

*A multa isolada por falta de recolhimento das estimativas não tem lugar quando aplicada após o encerramento do exercício, quando efetivamente já se conhece o montante efetivo do tributo devido ou do prejuízo apurado. (Recurso nº 165.339)*

*“IRPJ - MULTA ISOLADA –*

*Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente. O mesmo ocorre, no caso de ocorrência de prejuízo fiscal no exercício. Revela-se, portanto, improcedente a cominação de multa. (Recurso nº 131.016)*

Ainda, temos que para o caso em comento, a multa tem natureza tributária por ser aplicada sobre um descumprimento da obrigação principal tributária, que é a falta de recolhimento das antecipações mensais. Em sendo multa de natureza tributária, caso o contribuinte faça prova de que foi feito o recolhimento do total tributo a pagar ao final do ano-calendário, inexistente tributo devido, portanto, não há o que se falar em multa isolada. Ou seja, o balanço final do exercício é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensais, à título de antecipação.

Vale destacar também os ensinamentos do ilustre jurista Marco Aurélio Greco sobre a matéria:

*“(..) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário,*

*corresponde a mera antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação — e que dele não pode se distanciar — que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)". (In: "Multa Agravada em Duplicidade" São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).*

Desse modo, o entendimento é que não é devida a multa isolada quando o lançamento é feito após o encerramento do ano-calendário ou período-base em que a totalidade dos tributos devidos, IRPJ ou CSLL, for efetivamente paga (recolhida ou compensada).

Consoante relatado, em sede de Recurso Voluntário, a recorrente trouxe vários documentos para comprovar que efetuou o recolhimento da parcela das antecipações, que não haviam sido acatadas pela DRJ, tais como: notas fiscais para comprovar a devolução das mercadorias, cujo valor não foi deduzido na determinação das bases de cálculo; Livro Diário para comprovar que foi escriturada a compensação do ano de 2002; notas fiscais para comprovar a industrialização por encomenda e também DIPJ. Documentos esses que entendemos deveriam ser verificados pela Delegacia da Receita Federal de origem caso não prevalecesse o provimento do mérito.

Por todo o exposto, o voto é no sentido de não considerar os efeitos das DCTF retificadas após início da fiscalização, aceitar a entrega de documentos em sede de Recurso Voluntário e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

Nereida de Miranda Finamore Horta, Relatora

*(assinado digitalmente)*

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Redator Designado

Peço *venia* para discordar da ilustre Relatora quantos às matérias incidência da multa isolada pelo não pagamento/pagamento a menor das estimativas do IRPJ e da CSLL e indeferimento na apreciação de provas trazidas após a impugnação.

Conforme relatado, a aplicação da multa isolada ocorreu porque a fiscalização identificou divergências entre os valores dos tributos apurados e pagos e os efetivamente devidos referente às antecipações com base em estimativas mensais de IRPJ e de CSLL. A recorrente alegou que houve o pagamento dos débitos mediante compensações de saldos negativos de IRPJ e de CSLL, referente ao ano-calendário de 2001, bem como com créditos de IPI, compensações que a DRJ julgou não estarem integralmente comprovadas, o que acarretou o cancelamento de parte da autuação e acabou por revisar o percentual de multa

isolada, de 75% para 50%, retroativamente, por ser penalidade mais benéfica (quadros das fls. 721 a 724).

Inicialmente, cumpre dizer que o recolhimento das estimativas mensais do IRPJ (e da CSLL) ao longo do ano-calendário deve ser feito obrigatoriamente pelo contribuinte que optou pela forma de tributação com base no lucro real, nos termos dos arts. 2º e 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo transcritos para melhor clareza:

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

#### *Pagamento Mensal Estimado*

*Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, **sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido**, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.*

Em que pese a defesa ter mencionado que a base de cálculo das estimativas mensais era menor daqueles apurados pela fiscalização e que, em parte, foram mantidas pela DRJ, deixou de trazer aos autos, na fase impugnatória, a efetiva comprovação do alegado.

De acordo com o relatado, somente com o recurso voluntário a recorrente traz novos documentos que entende ampararem suas alegações recursais, tais como notas fiscais para comprovar as devoluções de vendas e de industrialização por encomenda, bem como procedeu na retificação das declarações DCTFs após a ciência do lançamento fiscal.

Os documentos trazidos com o recurso não podem ser apreciados porque, por expressa disposição legal, deveriam ter sido apresentados na fase impugnatória, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a teor do § 4º, art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações:

*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**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

[...]

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, **precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:** (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(destaques meus)

Assim forçoso concluir que os documentos juntados com o recurso não foram examinados pelo órgão julgador de primeira instância e não podem ser apreciados agora, na fase recursal, porque o julgador fica limitado aos ditames legais processuais, que o impede de apreciar as provas uma vez ocorrida a preclusão, pois estar-se-ia incorrendo em dupla violação: da lei processual e de supressão de instância.

As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa são asseguradas a todos aqueles que exercem o seu direito nos prazos fixados nas normas legais. Não há como superar os limites temporais estabelecidos pela lei, que devem ser aplicados, indistintamente, a todos os administrados.

No caso em tela, uma vez que a obrigação de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL não foi cumprida a contento, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, nos seus artigos 43 e 44, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, estabelecem a imposição de uma penalidade isolada para coibir a prática do não pagamento ou do pagamento a menor dessas estimativas mensais, conforme redação dos dispositivos que se transcreve:

**Art. 43.** Poderá ser **formalizada exigência** de crédito tributário correspondente exclusivamente à **multa** ou a juros de mora, **isolada** ou conjuntamente.

#### **Multas de Lançamento de Ofício**

**Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifei).*

É sabido que a lei não possui palavras inúteis. Se o legislador tributário entendeu por prever a imposição de uma penalidade pelo descumprimento do recolhimento das estimativas mensais, cabe ao fisco aplicar essa sanção.

Desta forma, uma vez que a empresa estava obrigada ao recolhimento por estimativas mensais ao optar pela apuração do lucro real anual, não pairam dúvidas de que a

Processo nº 10120.002056/2005-17  
Acórdão n.º **1202-000.963**

**S1-C2T2**  
Fl. 1.486

constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL dá ensejo ao lançamento da multa de ofício isolada incidente sobre as diferenças apuradas e perfeitamente demonstradas, face à perfeita subsunção do fato à norma legal, consoante arts. 43 e 44 da Lei nº 9.430, de 1996, acima transcritos, que devem ser aplicados e cumpridos integralmente pelas autoridades administrativas, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142 do CTN).

Nesse mesmo sentido decidiu o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme ementário do Acórdão nº 101-96160, sessão de 24/05/2007:

*IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DAS PARCELAS MENSAIS – A falta de recolhimento de antecipações de tributo ou a sua insuficiência, impõe a cobrança de multa de lançamento de ofício isolada.*

Em face do exposto, voto para que não sejam apreciados os documentos trazidos com o recurso, por preclusão, e, no mérito, que seja negado provimento ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Donassolo