

109-28

SI-TE03
Fl. 3 752

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

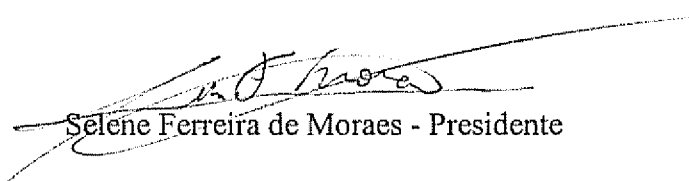
Processo nº 10140.002526/2003-34
Recurso nº 160.445 Voluntário
Acórdão nº 1803-00.459 – 3ª Turma Especial
Sessão de 08 de julho de 2010
Matéria IRPJ - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente ANEES SALIM SAAD (FIRMA INDIVIDUAL)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

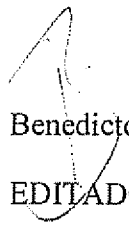
Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

IRPJ – CSLL – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – MULTA DE OFÍCIO – CONCOMITÂNCIA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, findo o período de apuração, de um lado, e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado complexivamente, de outro lado. A infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir a exação, no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, ao passo que o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa da Fazenda, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para reduzir a multa isolada até o limite do tributo devido, vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes (Relator), que negava provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior.


Selene Ferreira de Moraes - Presidente


Sérgio Rodrigues Mendes - Relator


Benedicto Celso Benício Júnior - Redator Designado

EDITADO EM: 31/08/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Walter Adolfo Maresch, Luciano Inocência dos Santos, Roberto Armond Ferreira da Silva, Sérgio Rodrigues Mendes e Benedicto Celso Benício Júnior.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 3.662 e 3.663):

A firma individual acima qualificada foi autuada para recolher o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) do segundo trimestre de 1998 e da apuração anual do ano-calendário 1999, e multas isoladas de diversos períodos dos anos-calendário 1999 a 2003.

Ao processo original, foi juntado por anexação o 10140.002527/2003-89 relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Os Autos de Infração encontram-se às f. 1718 a 1766 (IRPJ) e 3529 a 3579 (CSLL).

Os lançamentos resultaram nos valores de R\$ 2.685,88 de imposto, R\$ 2.014,40 de multa de ofício proporcional (75 %), R\$ 2.434,08 de juros moratórios calculados até 29 de agosto de 2003 e R\$ 415.901,78 de multa isolada relativa ao IRPJ. Também, foram lançados os valores de R\$ 1.744,93 de contribuição, R\$ 1.308,69 de multa de ofício proporcional (75 %), R\$ 1.200,96 de juros moratórios calculados até 29 de agosto de 2003 e R\$ 194.670,98 de multa isolada relativa à CSLL.

O lançamento do IRPJ ocorreu em razão de ser imputada à contribuinte a compensação indevida de imposto retido por órgão público e a falta de recolhimento do imposto sobre a base de cálculo estimada. Quanto à CSLL, o Auto de Infração foi lavrado tendo em vista os mesmos fatos ocorridos em relação ao IRPJ e, também, por diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago do ano-calendário 1999.

A descrição e o enquadramento legal das infrações, multa e juros encontram-se às fl 1720 a 1724, 1727, 3531 a 3536 e 3539.

O procedimento fiscal teve início com o MPF (f. 01) e Termo de Início de Fiscalização (f. 03), pelo qual a contribuinte foi intimada a apresentar livros contábeis e fiscais e outros documentos. Houve outras intimações, entrega de documentos, juntada de extratos de sistemas informatizados, de DIPJ e confecção de demonstrativos, conforme f. 04 a 1715. O mesmo ocorreu em relação à CSLL, conforme f. 1802 a 3528.

SPM

Os Autos de Infração foram recebidos pela contribuinte em 29 de setembro de 2003, conforme assinatura aposta às f. 1718, 1766, 3529 e 3570.

Em 29 de outubro de 2003 foi protocolada a impugnação (petição de f. 1787, razões às f. 1788 a 1795 e anexos às f. 1796 a 1799), firmada pelo inventariante (Certidão de Óbito do titular da firma individual e compromisso de inventariante às f. 1797 e 1798), na qual é aduzido, em síntese, que:

- a) em todos os anos-calendário, houve a apuração do imposto devido por estimativa com base em balancetes de suspensão/redução, não havendo nenhuma informação sobre o que levou a autuante a abandonar a opção feita pela contribuinte, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa;*
- b) mesmo que tivesse havido a falta de pagamento de estimativa, a multa isolada não seria devida, uma vez a hipótese não se enquadrar no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996;*
- c) a multa isolada objeto do lançamento contraria a norma geral de tributação inserida no CTN, notadamente o art. 97, inciso V, combinado com o art. 113;*
- d) os Conselhos de Contribuintes já decidiram, por diversas vezes, pela improcedência de exigências com base no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, conforme jurisprudência trazida à colação.*

Ao final, requer o acolhimento das razões de impugnação e o cancelamento da exigência.

A impugnação ao Auto de Infração relativo à CSLL (processo anexado) foi protocolada, também, em 29 de outubro de 2003 (f. 3604 a 3612) e traz os mesmos argumentos expendidos para o IRPJ.

A decisão da instância *a quo*, na parte ainda objeto de litígio, foi assim ementada (fls. 3.660 e 3.661):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

[...]

MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

É cabível a aplicação da multa isolada pela falta de pagamento de estimativa, expressamente prevista em lei.

SRM

[...]

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO - CSLL*

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

*SIMILITUDE DE MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DE
IMPUGNAÇÃO*

No que concerne à multa isolada (cerceamento do direito de defesa, mérito e retroatividade benigna), aplicam-se à CSLL as razões esposadas no voto relativas ao IRPJ, em face da similitude dos motivos do lançamento e das razões de impugnação.

Cientificada da referida decisão em 05/04/2007 (A.R. de fls. 3.695), a tempo, em 26/04/2007, apresenta a interessada recurso de fls. 3.696 a 3.730, instruído com os documentos de fls. 3.731 a 3.749, nele argumentando, em síntese:

- a) que, quando da ação fiscal, o IRPJ sobre o lucro real devido já havia sido apurado e, conseqüentemente, recolhido;
- b) que, após a entrega tempestiva da DIPJ, não há que se falar em "base de cálculo estimada", já que se tem o lucro real devidamente apurado e registrado na DIPJ;
- c) que o recolhimento do IRPJ/estimativa na forma proposta pela fiscalização se transformaria em IRPJ a restituir/compensar, já que o IRPJ/lucro real apurado em todos os exercícios fiscalizados é inferior à diferença/apuração fiscal;
- d) que o mesmo balancete que serviu para a Autoridade Fiscal apurar "diferença do IRPJ/estimativa" serviu para o preenchimento das DIPJs (lucro real), entregues tempestivamente antes da ação fiscal;
- e) que, admitir-se a aplicação da multa de ofício (Auto de Infração de 28.01.05) cumulativamente com a multa isolada (caso dos Autos em discussão) significaria admitir-se que, sobre uma mesma infração, se aplicassem duas punições atingindo valores idênticos ou superiores ao de penalidades cominadas para faltas qualificadas;
- f) que tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a irregularidade cometida;
- g) que se aplicam os mesmos argumentos para a exigência da multa isolada da CSLL;
- h) que o imposto e a CSLL devidos foram recolhidos após o vencimento, sem o acréscimo de multa de mora;
- i) que é de se aplicar a Medida Provisória nº 303, de 2006, que exclui das hipóteses de aplicação de multa de ofício isolada o recolhimento do tributo após o vencimento sem o acréscimo da multa de mora;

SRM

4-1

- j) que a exigência da multa isolada se deu após o encerramento do período de apuração dos anos-calendário respectivos;
- k) que, nessas condições, ilegítima é a pretensão fiscal;
- l) que a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que deve prevalecer o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido efetivamente apurado com base no lucro real;
- m) que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada sobre diferenças de imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, não recolhidas mensalmente, somente faria sentido se operada no curso do próprio ano-calendário;
- n) que, uma vez inadimplente por recolhimentos inferiores, face às bases utilizadas, após o vencimento do prazo para recolhimento, o fisco podia exigi-los com os acréscimos legais já a partir do primeiro dia do mês seguinte, porém, dentro do próprio ano-calendário; e
- o) que, improcedente, portanto, a aplicação de penalidade de multa de ofício isolada, quando a base estimada exceder o montante do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados no final de cada um dos exercícios fiscalizados.

Em mesa para julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do recurso.

Cumpre observar, de início, que não pode o simples intérprete e aplicador da lei se arvorar no direito de pretender esvaziar a sua aplicação ou, mesmo, alterá-la, como pretensamente intenta fazer a Recorrente.

Dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação vigente à época da autuação (grifou-se):

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

SRM

(S)

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;

Da atenta leitura desse dispositivo legal, observa-se o seguinte:

- a) não há qualquer orientação no sentido de que a aplicação da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas, deva se fazer apenas “no curso do próprio ano-calendário”. Veja-se que, segundo a lei, essa multa será exigida da pessoa jurídica “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, ou seja, será, ela, lançada mesmo após o encerramento do ano-calendário. Entender o contrário conduziria ao absurdo de, com relação à estimativa do mês de novembro, por exemplo, não ser possível qualquer procedimento fiscal, já que o seu vencimento se dá - como é sabido - no último dia útil do mês de dezembro;
- b) como corolário do item anterior, a infração de falta de recolhimento de estimativas não deixa de subsistir por ter sido apurado, eventualmente, ao final do ano-calendário, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, ou seja, essa infração, por força de lei, **não é condicional**. Assim, se a infração foi cometida - e isso não se nega -, não há sobre o que tergiversar;
- c) ainda como dedução lógica da alínea “a”, se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar resultado negativo ao final do período de apuração, a penalidade é imposta não em razão do **pagamento insuficiente do tributo devido ao final do período de apuração**, mas, sim, pela falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é a do **recolhimento da estimativa mensal**. Assim, se não há coincidência de motivação, se as causas são díspares, se os fundamentos são diversos, não cabe falar em duplicidade de punição, não cabe apontar dupla incidência sobre a mesma infração, não cabe alegar *bis in idem*;
- d) o que se está a cobrar do sujeito passivo é a **penalidade** pelo cometimento de uma **infração**, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, posteriormente, se demonstrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas se revelarem, ao final do período de apuração, indevidas, é **irrelevante**, e não conduz à concessão de uma “anistia” ao sujeito passivo;

gfm

6

- e) a base de cálculo das estimativas e as do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual, em princípio, são **distintas**. Enquanto as estimativas são calculadas com base na **receita bruta** (sobre a qual se aplica um percentual fixado em função da atividade do contribuinte) e acréscimos, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é o **lucro líquido contábil ajustado pelas adições e exclusões prescritas na legislação**. Por conseguinte, o simples fato de as bases de cálculo das respectivas multas (isolada e de ofício, respectivamente), eventualmente, poderem ser coincidentes (v.g., nas hipóteses de omissão de receitas), não significa que esteja havendo dupla incidência ou aplicação concomitante sobre o mesmo fato apurado em procedimento de ofício. Coube ao legislador estabelecer, a seu juízo, que a base de cálculo da multa isolada seria o **valor da estimativa não recolhida**, como poderia, ele, ter optado por qualquer outra base ou fórmula de cálculo ou, mesmo, ter estabelecido uma multa de valor fixo para aquela infração.

Acrescenta-se, por oportuno, que, eventuais insurgências quanto ao montante desproporcional da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas devem ser endereçadas ao legislador que, por sinal, já teve a iniciativa de reduzir o percentual correspondente, de 75 % (setenta e cinco por cento) para 50 % (cinquenta por cento), por ocasião da edição da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (retroatividade benigna já aplicada pela instância *a quo*).

Por fim, no tocante ao argumento da recorrente de que o imposto e a CSLL devidos teriam sido recolhidos após o vencimento, sem o acréscimo de multa de mora, sendo de se aplicar a Medida Provisória nº 303, de 2006, não é de ser acolhido.

O que se recolheu foram os **saldos** de IRPJ e de CSLL apurados ao **final** do período de apuração, e não as **estimativas** obrigatórias no **curso** deste.

Conclusão

Em face do exposto, e de tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.


Sérgio Rodrigues Mendes



Voto Vencedor

Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, Redator Designado

Sem prejuízo do contumaz brilhantismo demonstrado pelo conselheiro relator, não compactuo do entendimento por ele manifestado, naquilo que respeita, especificamente, às condições de aplicação das multas isoladas debatidas.

O regime de recolhimento por estimativa, consoante consolidada jurisprudência deste colegiado, representa mero mecanismo de adiantamento de numerário, praticado em benefício do Fisco. A quitação mês a mês destas antecipações, calculadas sobre receitas brutas parciais, não se confunde, noutras palavras, com a definitiva liquidação dos débitos de IRPJ e de CSLL, na medida em que se presta, primacialmente, apenas a disponibilizar à Receita pecúnia que esta só perceberia ao final do período de apuração.

Neste cenário, uma vez findo o período-base, não há, em regra, mais razão para se cogitar do pagamento daquelas estimativas. O que se deve perscrutar, a partir de então, é a dimensão da base de cálculo complexivamente apurada, contabilizada ao cabo do ano ou do trimestre. Restam írritas as obrigações referentes aos citados adiantamentos, surgindo em seu lugar aqueles deveres pertinentes ao próprio recolhimento da exação consolidada.

Claro que esta ilação não invalida, de pronto, a possibilidade de cominação das multas isoladas depois de findo o ano-calendário correspondente. A inobservância das obrigações acessórias de antecipação pode e deve dar azo à incidência dessa sanção, sob o risco de se tornar inócuo o regime de estimativas em si. Fosse a cobrança da multa isolada lícita somente no curso do próprio ano-base, inviável seria, como bem ressaltou o relator, a aplicação da multa sobre o não-recolhimento da estimativa do mês de novembro – situação obviamente não buscada pela *ratio* da lei.

Ocorre, contudo, que a cobrança da multa isolada, nos moldes supra delineados, não é irrestrita ou incondicionada, como vaticinou o relator. É ela inviável, na verdade, em duas específicas situações, a seguir explicadas.

Em primeiro lugar, visiono, na forma consagrada por este colegiado, que a impingência da estresida penalidade não se faz possível, depois do término do período-base, se o contribuinte tiver apurado prejuízo fiscal ou base negativa de cálculo. Na medida em que o regime de estimativas tem por escopo apenas antecipar a percepção das receitas de tributos, não pode ele surtir efeitos se, depois de materializado o fato gerador complexo, for constatada a inexistência de cifra a recolher.

A cominação da multa, no curso dos exercícios subsequentes, só cabe, portanto, se tiver o contribuinte contabilizado resultado positivo (lucro). Ainda assim, é ela somente viável se eventuais recolhimentos estimados, quitados a menor, não perfizerem, por si só, montante mais elevado que o da exação definitiva.

Apenas pode ser cobrada a pena pecuniária, assim, caso os insuficientes recolhimentos estimados, depois de findo o período de apuração, resultem em saldo de imposto ou de contribuição a pagar. A base imponible da sanção será, então, equivalente à sobra devida, complexivamente contada, e não ao próprio valor das estimativas inadimplidas.



Em segundo lugar, também insustentável se afigura a aplicação da multa isolada quando, simultaneamente, faz o Fisco incidir ao contribuinte multa de ofício proporcional, calculada sobre as importâncias de IRPJ e de CSLL inadimplidas, lançadas por meio de auto infracional.

É cediço entendimento deste órgão aquele que manda afastar, pelo princípio da consunção, a incidência de duas penalidades distintas sobre infrações de mesma índole, sempre que uma se circunscrever ao âmbito da outra. No presente caso, assim se faz porquanto o caráter eventual e precário dos recolhimentos por estimativa implica a preterição da penalidade a eles pertinente, em prol da multa proporcional do artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Claro que não se está a tratar, propriamente, de dupla contabilização de punições sobre a mesma base de cálculo. Segundo magistralmente explicou o relator, a multa isolada, de um lado, e a multa de ofício, de outro, encerram montantes impositivos diferentes, apenas contingentemente identificáveis. A teratologia que se avizinha, aqui, tange, porém, à dúplice aplicação de sanções pecuniárias a uma única conduta infracional, correspondente, em última análise, ao inadimplemento dos saldos positivos de IRPJ e de CSLL.

Ao contrário do que entendeu o i. relator, antevejo que as infrações punidas – não-recolhimento de estimativas, no caso da multa isolada, e inadimplemento dos tributos consolidados ao fim do período de apuração, na hipótese de multa proporcional de ofício – não são independentes e inconfundíveis. A primeira, afinal, subsume-se na segunda, materializando-se, cada uma, em momento distinto (antes ou depois da concretização do fato gerador, conforme o caso). Não há, portanto, como se admitir a concomitante penalização do contribuinte, uma vez que a inaugural prática omissiva corresponde a mera etapa preparatória da última infração.

A exegese ora adotada pode ser ilustrada pelas ementas de julgamento a seguir colacionadas:

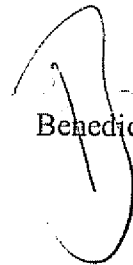
“MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - CONCOMITÂNCIA - Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece o quantum do tributo efetivamente devido apurado no ajuste. A exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício configura dupla incidência de penalidade sobre uma mesma infração.” (Ac. 1º CC – 108-09.735/08)

“IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado

ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.” (Ac. 1º CC – 103-23.615/08)

“MULTA ISOLADA – NÃO CUMULATIVIDADE COM A MULTA DE OFÍCIO - Se aplicada a multa de ofício ao tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou CSLL não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência.” (Ac. 1º CC – 101-96.699/08)

Isto posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, para afastar a aplicação das multas isoladas em debate.

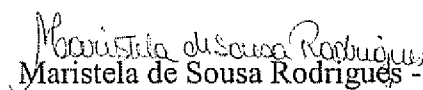


Benedicto Celso Benício Júnior

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 03 SET 2010


Maristela de Sousa Rodrigues - Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF

Processo nº : 10140.002526/2003-34

Interessado(a) : ANEES SALIM SAAD (FIRMA INDIVIDUAL)

TERMO DE JUNTADA

1ª Seção

Declaro que juntei aos autos original do acórdão nº 1803-00.459 (fls. ____/____), e certifico que a cópia arquivada neste Conselho confere com o mesmo.

Encaminhem-se os presentes autos à Procuradoria da Fazenda Nacional, para ciência do acórdão.

Em ____/____/____

ASSINATURA