



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

Processo nº 10166.720119/2008-29
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1102-001.183 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2014
Matéria IRPJ. CSLL. ISENÇÃO.
Recorrentes CASA DA MOEDA DO BRASIL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

A contagem do prazo decadencial, para constituição de crédito tributário relativo à multa aplicada isoladamente, em razão da falta de recolhimento das estimativas, deve ser feita na forma do art. 173, I, do CTN.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS. ESCRITA CONTÁBIL. ÔNUS DA PROVA. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. O regime jurídico da compensação tributária, a partir do advento da Lei nº 10.637/2002, exige, obrigatoriamente, a apresentação da Declaração de Compensação, não podendo mais ser aceita a compensação quando realizada apenas na escrituração da empresa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

ATIVIDADES MONOPOLIZADAS OU DELAS DECORRENTES. EXCLUSIVIDADE. FABRICAÇÃO DE PAPEL MOEDA E MOEDA METÁLICA. IMPRESSÃO DE SELOS POSTAIS E FISCAIS FEDERAIS. ISENÇÃO.

A Casa da Moeda do Brasil, empresa pública de direito privado vinculada ao Ministério da Fazenda, exerce a fabricação de papel moeda e moeda metálica e a impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal. São atividades monopolizadas, caracterizadas como serviço público próprio, de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, razão pela qual se encontram albergadas por isenção de tributos federais referente ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados.

APURAÇÃO DO IMPOSTO A PAGAR POR ESTIMATIVA. DEDUÇÃO DO IRRF.

O imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre as receitas computadas na determinação da base de cálculo do imposto devido por estimativa, pode ser deduzido na apuração do imposto a pagar.

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. IMPOSIÇÃO APÓS A APURAÇÃO ANUAL.

Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, o lançamento da multa isolada pode ser feito somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE

Aplica-se à CSLL, no que couber, o disposto em relação ao IRPJ exigido de ofício com base na mesma matéria fática e elementos de prova.

RO Negado e RV Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros João Otávio Oppermann Thomé (relator) e José Evande Carvalho Araujo, que davam parcial provimento ao recurso, para reduzir os valores das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas em razão da possibilidade de utilização dos valores do imposto retido na fonte demonstrados no voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

Documento assinado digitalmente.

JOÃO OTÁVIO OPPERMANN THOMÉ – Presidente e Relator.

Documento assinado digitalmente.

RICARDO MAROZZI GREGÓRIO –Redator designado.

Participaram do julgamento os Conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Ricardo Marozzi Gregório, João Carlos de Figueiredo Neto, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

De início, esclareça-se que todas as indicações de folhas a seguir dizem respeito à numeração digital do e-processo.

Trata-se de recursos de ofício e voluntário contra acórdão proferido pela 2ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília-DF, que concluiu pela procedência parcial do lançamento de ofício efetuado.

Em procedimento de revisão interna da DIPJ referente ao ano-calendário de 2003, constatou a Fiscalização que a contribuinte, optante do lucro real anual, apesar de ter apurado IRPJ e CSLL a pagar em todos os meses do ano calendário 2003, não efetuou nenhum recolhimento e tampouco informou quaisquer valores em DCTF.

Intimada a prestar esclarecimentos quanto às divergências encontradas, informou a fiscalizada que os débitos relativos a IRPJ e CSLL a pagar por estimativa informados em DIPJ teriam sido compensados com créditos oriundos de pagamentos a maior realizados nos anos de 1993, 1994 e 1995. Acrescentou ainda que, devido a sucessivos prejuízos fiscais, as compensações de tais créditos passaram a ser efetuadas a partir de 1997, e apresentou relatórios contábeis extraídos do SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal.

Uma vez que as compensações, apesar de registradas na contabilidade, não foram formalizadas em PER/DCOMP, procedimento obrigatório a partir de 30/09/2002, a fiscalização procedeu ao lançamento das multas isoladas sobre as estimativas devidas de IRPJ e CSLL que haviam sido informadas na DIPJ, e também desconsiderou, na apuração anual, os valores que ali haviam sido informados a título de estimativas recolhidas durante o ano, do que resultou, no caso do IRPJ, lançamento de ofício também por este motivo (no caso da CSLL, mesmo com este ajuste permaneceu situação de tributo retido na fonte a maior que o devido no ajuste, não gerando lançamento).

Por bem sintetizar a controvérsia a partir da impugnação, adoto parcialmente o relatório da decisão recorrida:

“Cientificada dos lançamentos, em **03/12/2008** (Extrato de comprovante de entrega da ECT de fl. 31), a interessada apresentou a impugnação de fls. 1253/1297, em **30/12/2008**, cujas razões encontram-se sintetizadas a seguir.

Da Decadência. Os fatos geradores ocorridos até o dia 30/11/2003 estão extintos por força da decadência, conforme contagem estabelecida pelo art. 150, § 4º do CTN. Ainda, no caso em tela, não se poderia aplicar o art. 173, inciso I, do CTN, porque não existe dispositivo legal que permita ampliar o prazo decadencial nos casos em que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou simplesmente não faça o pagamento do tributo devido.

Da Multa Isolada. A base de cálculo exigida da multa de ofício e da multa isolada é a mesma, razão pela qual jurisprudência do Conselho de Contribuintes considera incabível a aplicação concomitante das infrações. Também não cabe o lançamento de multa isolada após o encerramento do ano-calendário, ou seja, o

balanço final é prova suficiente para afastar a penalidade decorrente da falta de recolhimento da estimativa.

Da Isenção de Tributos Federais Concedida pela Lei nº 5.895/1973. A Casa da Moeda foi transformada em empresa pública de direito privado, com patrimônio próprio e autonomia administrativa, ainda que vinculada ao Ministério da Fazenda, e tem por finalidade, em caráter de exclusividade, a fabricação de papel moeda e moeda metálica e a impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal, conforme arts. 1º e 2º da Lei nº 5.895, de 1973.

O mesmo diploma legal, no art. 11, isentou de tributos federais os serviços prestados pelo impugnante vinculados às suas atividades monopolizadas ou delas decorrentes.

Tal isenção já foi expressamente reconhecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por meio da Nota Cofis/GAB nº 2005/00042, de 14 de abril de 2005: “Os serviços prestados pela Casa da Moeda do Brasil vinculados às atividades monopolizadas, gozam de isenção de tributos federais, conforme dispõe, ainda, o art. 11 da Lei nº 5.895, de 1973”. Ademais, restou igualmente reconhecido que o conceito de tributos federais abrange o PIS e a Cofins.

O entendimento foi ratificado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por meio dos Pareceres PGFN/CAT nº 907/2005 e PGFN/CAT nº 2338/2007.

Portanto, competia à Fiscalização apurar a receita isenta auferida pelo impugnante, decorrente da fabricação de papel moeda e moeda metálica e da impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal. Com efeito, somente após tal procedimento de auditoria é que seria possível determinar a receita tributável e, conseqüentemente, proceder à lavratura dos autos de infração de IRPJ e de CSLL ora em comento.

Desta forma, compete à autoridade julgadora analisar os documentos ora apresentados e, depois de constatada a isenção do contribuinte dos tributos federais, declarar a improcedência da presente autuação, na parte que tange ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às atividades monopolizadas da empresa ou delas decorrentes, pois inexistente fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Considerando a grande quantidade de documentos contábeis, como por exemplo, de notas fiscais de compra e de venda e comprovantes de despesas, solicitamos a realização de diligência fiscal, com fulcro no art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1973, para se confirmar a receita isenta auferida pelo impugnante.

Da Imunidade Concedida pelo Art. 150 da Constituição. A empresa pública Casa da Moeda do Brasil, além de explorar atividade econômica, tem por finalidade precípua a prestação de serviços públicos no que toca à fabricação de papel moeda e moeda metálica e a impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal. Aliás, é mister informar que compete à União a emissão de moeda e a manutenção do serviço postal, conforme art. 21, incisos VII e X, da Constituição Federal de 1988.

Por outro lado, é evidente que a Constituição de 1988, por intermédio do art. 150, inciso VI, "a", dispõe ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Já o seu parágrafo segundo estende a imunidade ora em comento às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, ou seja, não é possível a

cobrança de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes.

A doutrina jurídica moderna entende que as empresas públicas e as sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos não se sujeitam à tributação por intermédio de impostos, justamente porque são a *longa manus* das pessoas políticas que, por meio de lei, as criam. A circunstância de serem revestidas da natureza de empresa pública ou de sociedade de economia mista não lhes retira a condição de pessoas administrativas, que agem em nome do Estado, para a consecução do bem comum.

Por sua vez, a Casa da Moeda do Brasil, empresa pública, entende que ao confeccionar moeda, papel moeda e selo postal, realiza serviço público por delegação do Estado, visto que são serviços de competência exclusiva da União Federal, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) exposto no RE 94.126-RJ.

Conseqüentemente, o impugnante é imune ao IRPJ, no se refere à prestação de serviços públicos monopolizados, ou seja, quanto à receita oriunda da fabricação de papel moeda e moeda metálica e da impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal.

Nota-se, inclusive, que o entendimento da Casa da Moeda do Brasil foi abraçado pelo Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª Região, por intermédio do julgamento do Recurso de Apelação em Mandado de Segurança, autuado sob o nº 2001.02.01.047037-2. É importante destacar que nessa ação judicial discutia-se apenas a possibilidade de cobrança do Imposto sobre Serviços (ISS), apesar de seus argumentos serem aplicáveis ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica.

Em 26/03/2009, ao analisar as argumentações da impugnante, decidiu a DRJ/Brasília encaminhar diligência à unidade preparadora, por meio do Despacho de fls. 1523/1524, para:

- 1. Confrontar os dados informados no “Demonstrativo das Receitas de Exclusividade” (fl. 438) com a escrituração contábil da autuada, a fim de comprovar se seus registros contábeis respaldam a segregação dos montantes informados no referido demonstrativo como sendo decorrentes do exercício de atividade monopolizada passível de isenção tributária;*
- 2. Verificar a existência dos alegados créditos decorrentes de recolhimentos efetuados a maior a título de estimativa mensal de IRPJ e CSLL nos exercícios de 1993, 1994 e 1995, desde sua origem, bem como dos créditos por retenções na fonte efetuadas por órgãos públicos a partir de 1997, informados pelo contribuinte em sua impugnação;*
- 3. Verificar se foram efetuados os controles dos referidos créditos no LALUR a fim de comprovar a efetiva disponibilidade dos mesmos para compensação na DIPJ-2004, certificando-se, com base em seus registros contábeis/fiscais, que não teria havido a utilização dos referidos valores em outras compensações.*

Por sua vez, após intimar o contribuinte e analisar os documentos apresentados pelo fiscalizado, a DRF/Brasília, por meio da Informação Fiscal de fls. 3821/3825, esclareceu que:

3. Com relação ao solicitado por esta Fiscalização no item 4 do Termo de Intimação (demonstrativo de existência dos créditos, conforme especificado no item 1.B desta informação), o contribuinte limita-se a informar que “os créditos decorrentes de recolhimentos efetuados a maior a título de estimativa mensal de IRPJ e CSLL em 1993, 1994 e 1995 não foram utilizados em função dos prejuízos fiscais nos respectivos exercícios. Os respectivos créditos foram sendo utilizados nas DIPJ's seguintes, assim como as retenções efetuadas por Órgãos Públicos”. E ainda esclarece: “o que pretendemos esclarecer em nossa defesa foi a origem do crédito, quando ele nasceu e o porque do mesmo.”

Assim, o contribuinte não apresentou a documentação solicitada nos itens 4 e 5 do Termo de Intimação nº 035/2009.

[...]

6. Em 08/09/2009, conforme acertado por telefone com o Sr. Ruy Reis, procurador da Casa da Moeda do Brasil, por não possuir acervo digitalizado, foram entregues a esta Fiscalização os originais de todas as NFF emitidas pela CMB no ano de 2003 (no volume de aproximadamente 17000 unidades) e cópias de todas as NFF emitidas a clientes com vendas monopolizadas.

7. Com base no cotejo individual das cópias apresentadas com os originais foram elaboradas as planilhas constantes às fls. 1701/1706, que indicam os valores mensais das receitas de exclusividade.

8. As cópias utilizadas foram anexadas às fls. 712/1699.

9. A contabilização no SIAFI das referidas NFF constam do CD anexo às fls. 1700 e do relatório de fls. 560/710, em forma de livro razão.

O contribuinte foi cientificado do resultado da diligência em 28/03/2011, não tendo se manifestado a respeito. Nesse sentido, os autos do presente processo foram remetidos para a DRJ/Brasília em 18/07/2011,

Em nova análise, a autoridade julgadora da 2ª Turma da DRJ/Brasília, no dia 02/08/2011, solicitou nova diligência, de fls. 3835/3839:

Ocorre que os documentos constantes dos autos não são suficientes para a apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL devidas, bem como do IRPJ devido no ano-calendário de 2003, haja vista que os valores das receitas totais, os quais deverão ser reduzidos pelo montante validado de receitas isentas, não restaram demonstrados.

Em face do exposto, e diante da impossibilidade de formação de convicção com vistas ao deslinde do litígio, proponho que este processo seja devolvido ao órgão preparador, nos termos do que

dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, para que seja verificada a repercussão do resultado da diligência nos autos de infração lavrados, com a consequente demonstração do valor realmente devido a título de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2003, bem como dos valores devidos a título de estimativa de IRPJ e CSLL desse mesmo ano-calendário.

A DRF/Brasília, em atendimento à diligência solicitada, intimou a contribuinte a apresentar *planilha contendo número, destinatário e valor de todas as notas fiscais emitidas no ano-calendário de 2003, totalizadas por mês e com somatório anual representativo da Receita Bruta auferida em 2003 (sem a dedução das receitas isentas).*

Como resposta à Fiscalização, a contribuinte apresentou a planilha de fls. 3857/4225, denominada Demonstrativo da Receita Bruta. Em 16/02/2012, a unidade preparadora encaminhou a Informação Fiscal de fl. 4227, no qual dispôs o seguinte:

1. Conforme determinação da 2ª Turma da DRJ/BSB, constante às fls. 1714 a 1716 destes autos, o processo supracitado foi devolvido a este órgão preparador para sanar falta de informações, tendo em vista que no processo o douto julgador não pode obter dados suficientes para a apuração das estimativas mensais de IRPJ e CSLL devidas, bem como do IRPJ devido do ano-calendário de 2003 pelo contribuinte Casa da Moeda do Brasil.

2. Com este objetivo, o contribuinte em epígrafe foi intimado em 16/09/2011, a receber em devolução suas Notas Fiscais do ano calendário de 2003 e informar sua receita bruta mensal e anual do mesmo período.

3. Em 22/11/11 a Casa da Moeda do Brasil apresentou o relatório com os dados solicitados por esta Fiscalização (fls.1725 a 1918).

4. Informamos que em sede de diligência não cabe a esta Fiscalização fazer juízo de valor acerca da repercussão, nos autos de infração, da informação juntada ao processo, para que não haja risco de interferência na liberdade de decisão do julgador.

5. Assim, tendo informado os dados necessários para a apuração dos tributos descritos no item 1, dá-se por cumprida a diligência solicitada.

É o relatório.”

A DRJ afastou a decadência alegada ao fundamento de que a multa isolada estabelecida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeita-se à regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, I, do CTN. No mérito, reconheceu a isenção das receitas decorrentes de fabricação de papel moeda e moeda metálica e de impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal, efetuando os necessários ajustes aos valores lançados, do que decorreu o cancelamento do lançamento do IRPJ devido no ajuste e a redução dos valores devidos por estimativa, ou seja, a redução dos valores das multas isoladas lançadas em face da falta de recolhimento daquelas antecipações (em diversos meses, até inclusive zerar

o valor da multa). Em face da exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada, de sua própria decisão recorreu de ofício ao CARF.

A decisão está assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

ATIVIDADES MONOPOLIZADAS OU DELAS DECORRENTES. EXCLUSIVIDADE. FABRICAÇÃO DE PAPEL MOEDA E MOEDA METÁLICA. IMPRESSÃO DE SELOS POSTAIS E FISCAIS FEDERAIS. ISENÇÃO.

A Casa da Moeda do Brasil, empresa pública de direito privado vinculada ao Ministério da Fazenda, exerce a fabricação de papel moeda e moeda metálica e a impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal. São atividades monopolizadas, caracterizadas como serviço público próprio, de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, razão pela qual se encontram albergadas por isenção de tributos federais referente ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados.

MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para o lançamento de ofício da multa exigida isoladamente quando a pessoa jurídica não antecipa o pagamento do IRPJ ou da CSLL estimados é de cinco anos contados na forma do art. 173, I, do CTN.

MULTA ISOLADA. CABIMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO.

Não tendo o contribuinte efetuado os recolhimentos mensais a que estão obrigadas as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro real anual, cabível a aplicação da multa isolada, mesmo após o encerramento do exercício, e ainda que seja apurado prejuízo fiscal.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. NATUREZA DIVERSA.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

LANÇAMENTO DECORRENTE DO MESMO FATO.

Aplica-se à CSLL o disposto em relação ao lançamento do IRPJ, por decorrer dos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.”

Cientificada desta decisão, interpôs o contribuinte recurso voluntário, no qual reprisa seus argumentos relativos à decadência e à impossibilidade de exigência da multa isolada, seja em face da concomitância, seja em face da impossibilidade de sua exigência após o encerramento do período de apuração. E acrescenta que *“os valores encontrados pelo julgador a quo não refletem o real valor a ser recolhido a título de tributo pela recorrente, visto que as tabelas demonstrativas constantes do corpo do acórdão partem de valores distintos daqueles apontados na Demonstração do Resultado do Exercício de 2003, ora anexado.”*

Apresenta três planilhas alternativas, as quais pede que, sucessiva e alternativamente, sejam levadas em consideração caso o colegiado entenda pela manutenção das multas em questão:

“A planilha nº 01 corresponde comparativos do cálculo do IRPJ e CSLL da Receita Federal e da CMB, com fulcro na Demonstração do Resultado do Exercício de 2003, com compensações.

Por sua vez, a planilha nº. 02 compreende o cálculo, também com fulcro na Demonstração do Resultado do Exercício de 2003, com expurgo de compensações de exercícios anteriores.

A planilha nº. 03 se trata de uma terceira possibilidade das Bases de Cálculo, contemplando os valores da CMB iguais aos valores obtidos pelo Fisco. Neste caso, a única diferença entre as bases de cálculo da Recita Federal e da CMB é no que se refere à dedução (Imposto de Renda Sobre Operações Financeiras), que na ocasião do Cálculo mensal (2003) não foi utilizado, apesar de constar esta utilização na Declaração de Imposto de Renda Anual.”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Os recursos preenchem os requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

Inicialmente, de se observar que o lançamento fiscal, em realidade, se afigurava bastante singelo. Os valores que foram considerados para a aplicação da multa isolada foram aqueles que a própria fiscalizada reconheceu como devidos, a título de estimativa, e que não recolhera nem providenciara apresentação de PER/DCOMP para efetuar a compensação com alegados créditos de períodos anteriores. E, com relação ao ajuste anual, o lançamento decorreu tão somente da glosa dos valores considerados como estimativas recolhidas, em face da não comprovação dessa mesma referida compensação.

Contudo, já em sede de impugnação trouxe o contribuinte à baila a informação de que há tempos vinha buscando o reconhecimento administrativo da isenção concedida pela Lei nº 5.895/1973, a qual afinal fora expressamente reconhecida pela Nota Cofis/GAB nº 2005/00042, de 14 de abril de 2005, e também pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio dos Pareceres PGFN/CAT/Nº 907/2005 e PGFN/CAT/ Nº 2338/2007. Em razão deste fato, os valores por ele originalmente declarados não mais se afigurariam corretos.

A DRJ reconheceu a existência desta isenção e, neste contexto, determinou a realização de diligências com vistas à apuração dos ajustes a fazer nos valores lançados, que se amparavam nas informações originalmente prestadas pelo contribuinte sem considerar qualquer isenção.

Neste aspecto, correta a análise jurídica da questão, feita pela DRJ com amparo nas manifestações da douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, cujos fundamentos subscrevo como se aqui transcritos estivessem.

Para resumir, basta observar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já se manifestou duas vezes sobre a matéria, a segunda vez inclusive em resposta a provocação da Receita Federal para que revisse o posicionamento anteriormente esposado, contudo, a PGFN ratificou-o com relação aos serviços públicos próprios desenvolvidos em caráter de exclusividade (monopólio), assim considerados aqueles em que demonstrada a absoluta pertinência entre a atividade desenvolvida e a supremacia do interesse público sobre o privado, podendo-se sintetizar o pensamento externado no seguinte parágrafo do Parecer PGFN/CAT nº 2338/2007:

“Revela-se evidente, quanto às atribuições da Casa da Moeda do Brasil, que somente a ‘fabricação de papel moeda e moeda metálica e a impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal” podem ser caracterizadas como serviço público próprio e apenas sobre elas incide a regra imunizatória. Ora, uma vez que essas “outras atividades” não se realizam sob o regime da exclusividade, aplica-se-lhes a vedação da concessão de privilégios não extensíveis às empresas do setor privado (art. 173, §2º).”

Contudo, mesmo com a revisão feita pela DRJ, remanesceram valores devidos a título de multas isoladas sobre as estimativas que deveriam ter sido pagas.

Com relação a estas, no recurso voluntário alega-se: a decadência, a impossibilidade de exigência da multa isolada, ou, por fim, a incorreção nos valores apurados pela DRJ.

Decadência

Defende o contribuinte que a decadência da multa isolada deve seguir a regra decadencial do tributo ao qual ela está afeta.

Contudo, por se tratar de penalidade isolada, a qual somente pode ser aplicada de ofício, simplesmente não há a figura da antecipação espontânea do pagamento prevista no art. 150 do CTN, ou seja, não há a previsão de autopunição por parte do contribuinte. Assim, não há como a multa isolada seguir o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, uma vez que não caracteriza constituição de ofício de tributo em substituição ao lançamento por homologação que não teria sido realizado pela recorrente.

A contagem do prazo decadencial, portanto, deve ser feita de acordo com a regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Neste sentido, a seguinte jurisprudência do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DECADÊNCIA – ESTIMATIVAS – MULTA ISOLADA - Se a Fazenda Pública denegar a homologação ao pagamento realizado pelo contribuinte, o limite temporal para a realização do lançamento de ofício para cobrar o tributo é estabelecido pelo prazo de cinco anos previsto no art. 150. § 4º, do CTN, já que,

findo esse prazo, é considerado extinto o crédito tributário. Contudo, não há falar em lançamento por homologação no caso de falta de recolhimento de estimativas. O valor pago a esse título não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda e da CSLL só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, inclusive no caso de penalidades, está prevista no artigo 173 do CTN. Recurso especial provido. **(Acórdão CSRF/01-05.653, Sessão de 27 de março de 2007, Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro)**

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4o. do CTN. **(Acórdão 1402-001.217, Sessão de 4 de outubro de 2012, Relator Antônio José Praga de Souza)**

No caso, portanto, não ocorreu a decadência com relação a nenhum dos períodos lançados.

Impossibilidade de exigência da multa isolada

Aduz a recorrente que a multa em questão não pode ser exigida, seja em face da concomitância com a multa de ofício aplicada sobre o tributo, seja em face da impossibilidade de sua exigência após o encerramento do período de apuração.

Não concordo com os fundamentos apresentados pela recorrente.

A multa isolada aplicada tem o seu fundamento legal no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que possui a seguinte redação (grifos acrescidos):

“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)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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 15 de junho de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

(...)"

Cedição que a regra de apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro real, consoante o art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996, é de períodos de apuração trimestrais.

A apuração anual é uma alternativa oferecida pela Lei nº 9.430, de 1996, a qual, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação de diferentes percentuais sobre a receita bruta auferida mensalmente, conforme a atividade econômica praticada.

Exercida a opção por esta forma de apuração, com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já recolhido excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

De se observar que a opção por esta forma de apuração, uma vez exercida, é de caráter irretratável para aquele ano calendário.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, sobressai que a exigência da multa isolada decorre exatamente da falta de recolhimento das estimativas a que se obriga a pessoa jurídica que, por vontade própria, opta pela apuração anual do imposto, e, ainda, que tal exigência não guarda nenhuma consonância com o *quantum* apurado ao final do ano calendário, caso contrário não faria sentido a parte final da alínea b do inciso II do caput ("...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").

É preciso ficar claro que 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 completamente irrelevante, e não pode servir de fundamento ao afastamento da incidência da norma legal no caso concreto. Aliás, pela própria natureza da sistemática, o normal é que os recolhimentos mensais se materializem a menor ou a maior que o devido, dando azo, respectivamente, ao saldo de imposto a pagar ou ao saldo de imposto a ser restituído ou compensado.

Tampouco se constata existir, no dispositivo legal que prevê a discutida penalidade, limitação temporal para o seu lançamento, no sentido de que sua aplicação só poderia ser feita no decorrer do ano em curso. Pelo contrário, a expressa previsão legal de que o lançamento seja feito mesmo quando apurado resultado fiscal negativo ao final do período de apuração claramente sinaliza para o fato de que a multa isolada pode ser lançada *após* o encerramento do respectivo ano calendário.

Com relação à alegação de que estaria a pessoa jurídica sendo duplamente penalizada por uma única suposta infração, e que, portanto, não poderia haver concomitância da multa isolada com a multa de ofício, cumpre observar que, conforme restou acima exposto, as motivações que dão azo à aplicação de uma e de outra penalidade são completamente distintas, sendo também distintos os seus fundamentos legais (a multa isolada tem por base legal o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, e a multa de ofício tem por base legal o art. 44, inciso I, e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430/96).

Além disto, observo serem também distintas as suas bases de cálculo, pois, enquanto a base de cálculo da multa isolada é o valor das estimativas mensalmente devidas, e não recolhidas a tempo próprio, a base de cálculo da multa de ofício é o valor do tributo devido ao final do ano calendário e porventura não recolhido.

As estimativas, ordinariamente, são calculadas com base na aplicação de percentuais sobre a receita bruta da pessoa jurídica. Já o IRPJ e a CSLL devidos ao final do ano são calculados com base no lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas na legislação.

Assim, apenas em circunstâncias muito específicas haverá coincidência de valores entre a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo da multa de ofício. A circunstância de isto eventualmente vir a ocorrer, de qualquer sorte, não autoriza a conclusão de que estaria havendo dupla apenação por uma mesma infração, posto que a motivação e o fundamento legal que amparam cada uma das penalidades impostas permanecem sendo distintos.

Ademais, ainda que se admitisse que, no caso, uma única infração estivesse sendo submetida a duas penalidades distintas, não se vislumbraria, neste fato, qualquer irregularidade ou motivo para cancelamento de uma delas, em prol da outra. Vale dizer, não possui aplicabilidade, no Direito Tributário, o denominado princípio da consunção, existente no Direito Penal, argumento este que também tem sido frequentemente invocado para justificar o cancelamento da multa isolada aplicada.

De fato, são inúmeros os casos na legislação tributária em que uma única infração pode gerar diversas penalidades. Cito apenas um exemplo, para ilustrar o ponto: a exposição à venda de cigarro estrangeiro sem selo de controle acarreta ao infrator a cobrança do imposto sobre produtos industrializados que deixou de ser pago, acrescido da multa de 150%, além da pena de perdimento da mercadoria, e de multa igual ao valor comercial da mercadoria. Neste caso, poder-se-ia dizer que estão sendo impostas três penalidades sobre uma única infração. Vejamos como um caso destes é julgado pela 3ª Seção do CARF:

“CIGARROS NACIONAIS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, ENCONTRADOS EM SITUAÇÃO IRREGULAR NO PAÍS. Nos termos do artigo 494 do Decreto nº 4.544, de 26 de janeiro de 2002 — RIPI/2002, "será exigido do proprietário do produto encontrado na situação irregular descrita nos arts. 277 e 284,

o imposto que deixou de ser pago, aplicando-se-lhe, independentemente de outras sanções cabíveis, a multa de cento e cinquenta por cento de seu valor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 80, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 45, inciso II)."

CIGARROS ESTRANGEIROS ENCONTRADOS SEM SELO DE CONTROLE A venda ou a exposição à venda de cigarros estrangeiros sem o selo de controle sujeita a mercadoria à pena de perdimento e o proprietário da mesma à penalidade prevista no art. 33 do Decreto-lei nº 1.593, de 1977, com a redação dada pelo art. 52 da Lei nº 10.637, de 29 de agosto de 2002, qual seja, multa igual ao valor comercial da mercadoria, não inferior a RS 1.000,00 (mil reais).

NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE."

(Acórdão 302-36.775, sessão de 13 de abril de 2005, relatora Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto)

Rejeita-se com isto os argumentos no sentido da impossibilidade de concomitância de multas sobre uma mesma infração (*bis in idem*) e/ou da aplicabilidade do princípio da consunção ao caso.

Tampouco podem ser acatados em sede de julgamento administrativo, quando aventados, os argumentos acerca da abusividade ou confiscatoriedade da penalidade imposta, ou de afronta a outros princípios, como os da razoabilidade e proporcionalidade, pois cediço que o julgador administrativo é mero aplicador da lei ao caso concreto, e dela não se pode afastar, com base em suposta violação a princípios de ordem constitucional. Tal entendimento hoje encontra-se estampado tanto na Súmula CARF nº 2, quanto no art. 62 do atual Regimento Interno do CARF, ambos de observação obrigatória no âmbito deste Colegiado.

Contudo, sabedor de que a posição acima exposta ordinariamente não é acolhida pelo colegiado, em razão dos mais variados argumentos, cumpre registrar, especificamente com relação ao caso concreto, o seguinte:

- no que toca ao argumento concomitância, cumpre observar que somente houve lançamento de tributo devido no ajuste anual com relação ao IRPJ, no montante de R\$1.936.532,87 (reduzido a zero pela DRJ, e por este voto confirmado), e não houve lançamento de tributo devido no ajuste anual com relação à CSLL, pelo que insubsistente o argumento;

- no que toca ao argumento relativo à limitação da base de cálculo sobre a qual incidem as multas isoladas ao montante do tributo devido ao final do ano, o qual sequer foi levantado pela recorrente, registre-se que não há tributo devido ao final do ano, pois tanto com relação ao IRPJ, quanto com relação à CSLL, o montante das retenções superou o valor que afinal seria devido, ou seja, a apuração acusa saldo negativo de IRPJ e de CSLL.

Incorrecções nos valores apurados pela DRJ

Acaso resulte vencedora a proposta de manutenção das multas isoladas, cumpre analisar os derradeiros argumentos de mérito da recorrente, no que diz respeito às alegadas incorrecções nos valores apurados pela DRJ.

Uma vez que a “Planilha nº 01” considera a maior quantidade de ajustes demandados pela recorrente, sendo a “Planilha nº 02” e a “Planilha nº 03” variantes da primeira, com menos ajustes, a análise da “Planilha nº 01” permite abranger a totalidade dos pleitos recursais.

Conforme visto, a “Planilha nº 01” elaborada pela recorrente compreende os cálculos do IRPJ e CSLL por ela feitos a partir dos valores constantes da sua Demonstração do Resultado do Exercício de 2003.

Neste sentido, confrontando-se os valores ali apresentados com aqueles que foram utilizados pela DRJ, verifica-se haver divergência com relação aos valores da Receita de Venda de Produtos (total, incluindo as isentas) e aos valores das Receitas Isentas.

Contudo, considerando-se que a apuração dos montantes dessas receitas foi objeto da realização de duas diligências solicitadas pela DRJ, das quais foi cientificada a recorrente, não é razoável, no atual estágio processual, intentar-se promover alteração nos valores destas grandezas, mormente sem uma demonstração clara e precisa, acompanhada de provas, de onde (em que notas fiscais) se encontrariam as supostas incorreções, as quais somente poderiam ser eventualmente confirmadas, portanto, em nova diligência.

De se observar que as eventuais incorreções constatadas pela DRJ no levantamento efetuado em sede de diligência, que foi discriminativo (nota a nota), já foram objeto de identificação e correção por aquela autoridade, conforme tabela integrante do acórdão recorrido às fls. 4258-4259 (situações envolvendo notas fiscais que constavam no demonstrativo como isentas, mas que não integravam o demonstrativo da receita bruta total, notas fiscais em duplicidade, etc).

Ademais, os valores agora reclamados pela recorrente nesta “Planilha nº 01” afiguram-se diversos daqueles que ela mesma informou ao fisco, quando da realização das diligências em questão (vide fls. 4225).

Devem ser mantidos, portanto, os valores de receita utilizados pela DRJ.

Noutro giro, confrontando-se os valores apresentados na “Planilha nº 01” com aqueles que foram utilizados pela DRJ, no tocante às informações relativas a “Deduções de Incentivos Fiscais” e “IR Retido na Fonte por Órgãos Públicos”, verifica-se também haver divergência. Contudo, mais uma vez não foi demonstrado com precisão onde estariam os equívocos com relação à informação utilizada pela DRJ, que nada mais é do que a informação que originalmente havia sido prestada pela própria contribuinte.

Ademais, no que toca à informação do IR Retido na Fonte por Órgãos Públicos, os valores originalmente informados pelo contribuinte são os que mais se aproximam daqueles que constam nas Declarações do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras (fls. 60-84), e, no que toca às deduções de incentivos fiscais, as alterações propostas pela recorrente na “Planilha nº 01” seriam quando muito uma confissão de que os valores originalmente informados eram superiores aos que efetivamente faria jus, contudo, tal situação não foi objeto de apuração pela autoridade fiscal.

Devem ser mantidos, portanto, os valores utilizados pela DRJ.

A recorrente demonstra, ainda, na “Planilha nº 01”, as compensações a que teria direito de fazer, utilizando seus pretensos créditos de IRPJ e CSLL oriundos de anos anteriores, para quitar as estimativas devidas ao longo do ano de 2003.

Contudo, tal raciocínio não pode prosperar, por duas razões.

Em primeiro lugar, conforme bem observado pela fiscalização, a partir da entrada em vigor da Lei nº 10.637, de 2002, não mais existe a possibilidade da compensação registrada tão somente na escrita do contribuinte, ao amparo das normas editadas com base no art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, sendo necessária a apresentação da Declaração de Compensação, inexistente no caso.

Neste sentido, a jurisprudência do CARF:

COMPENSAÇÃO - ESCRITA CONTÁBIL - AUSÊNCIA DE DCOMP - IMPOSSIBILIDADE - A compensação não pode ser realizada diretamente pela Escrituração Contábil da empresa, posto que o art. 49 da Lei nº. 10.637/2002 exige, obrigatoriamente, a apresentação da Declaração de Compensação. **(Acórdão 105-16.927, sessão de 16 de abril de 2008, relator Alexandre Antonio Alkmim Teixeira)**

Em segundo, porque, conforme observou a DRJ, quando da realização da primeira diligência por ela solicitada, a fiscalizada não apresentou a documentação solicitada nos itens 4 e 5 do Termo de Intimação nº 035/2009, que possuíam a seguinte redação:

“4. Apresentar demonstrativo da existência dos créditos decorrentes de recolhimentos efetuados a maior a título de estimativa mensal de IRPJ e CSLL nos exercícios de 1993, 1994 e 1995, desde a sua origem, bem como dos créditos por retenções efetuadas por órgãos públicos a partir de 1997, informados em sua impugnação;

5. Apresentar LALUR onde conste controle de utilização dos créditos referidos no item.”

Ademais, cientificada do resultado desta diligência e instada a, querendo, sobre ela manifestar-se (fls. 3827), deixou transcorrer *in albis* o prazo de 30 dias concedido, nada fazendo para comprovar o seu pretense direito creditório.

Portanto, não procede a compensação pleiteada pela recorrente.

Por fim, a recorrente demonstra, ainda, por meio da “Planilha nº 01”, o aproveitamento do imposto de renda retido na fonte sobre as suas operações financeiras ocorridas em 2003.

Neste aspecto, nada obstante a própria recorrente reconheça que não fez uso destas retenções para reduzir o montante devido quando originalmente apresentou os demonstrativos de cálculo mensal dos tributos em 2003, e nada obstante tampouco tenha apresentado quaisquer provas efetivas dessas retenções, limitando-se a afirmar que as mesmas já constavam na Declaração de Imposto de Renda Anual (na ficha relativa à apuração anual), concedo que as mesmas sejam aproveitadas para a redução dos valores das estimativas devidas (bases de cálculo para a aplicação das multas isoladas lançadas).

Isto porque é possível verificar, nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras e constantes dos autos (fls. 60-84), que o montante anual dos valores retidos do imposto (código 6800 – IRRF sobre aplicações financeiras em fundos de investimento de renda fixa, no valor de R\$ 1.405.392,70) confere com o somatório dos valores mensais que a recorrente pleiteia (desconsiderada uma diferença praticamente imaterial, de R\$180,20). E as correspondentes receitas financeiras, por tudo o quanto consta nos autos, foram consideradas na apuração das estimativas devidas, o que justifica, portanto, o aproveitamento do respectivo imposto retido.

Em conclusão, dou parcial provimento ao recurso voluntário, para que, dos valores das estimativas devidas (bases de cálculo para a aplicação das multas isoladas lançadas), conforme apuradas pela decisão recorrida, sejam descontados os valores do imposto retido na fonte que a recorrente pleiteia, conforme demonstrado na tabela abaixo, e, nesta conformidade, sejam recalculadas as multas isoladas devidas:

Tabela 1: IRRF a considerar	
MÊS	IRRF
JAN	89.128,35
FEV	43.239,31
MAR	36.318,08
ABR	71.441,96
MAI	76.691,32
JUN	107.754,29
JUL	163.905,61
AGO	180.305,91
SET	189.060,86
OUT	168.045,42
NOV	142.908,34
DEZ	136.773,45
TOTAL em 2003	1.405.572,90

E, quanto ao recurso de ofício, nego provimento.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório

Na sessão de julgamento deste processo, ousei divergir do posicionamento do Ilustre Relator no tocante à imposição da multa isolada após o encerramento do ajuste anual, entendimento que prevaleceu pela maioria dos votos da Turma.

Quanto à matéria, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que somente concorda com a aplicação da multa isolada se ficar constatado que houve parcela do tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênica para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*¹:

“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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

¹ Redação Original:

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

§ 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.

“Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a 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.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. “É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no

art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração

promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(...) 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 provisória 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).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.833/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) **Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios:** (i.1)

o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por

meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, 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. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração

definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

No caso em apreço, o próprio relator atestou que não se trata de concomitância. Ademais, pelo que pode ser verificado nos extratos da DIPJ juntados aos autos (fls. 36 e 41 do processo em papel), o contribuinte havia deduzido na apuração anual os valores de estimativa originalmente declarados. Portanto, não se trata de hipótese na qual, de acordo com o entendimento supra, seja cabível o lançamento de multa isolada.

Foram essas as razões porque a Turma Julgadora, por maioria de votos, entendeu por cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas.

Ricardo Marozzi Gregório – Redator designado