



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

Processo nº 10166.727386/2012-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.538 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ. Multa isolada sobre estimativas.
Recorrente CAENGE S.A. - CONSTRUÇÃO ADMINISTRAÇÃO E ENGENHARIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem, o que não ocorreu no presente lançamento.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (Relator) e Aurora Tomazini de Carvalho. Designado o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/04/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 13/04/2016 por GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por ANTONIO BEZERRA NETO, Assinado digitalmente em 15/04/2016 por RICARDO MAROZZI GREGORIO
Impresso em 18/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Inicialmente, esclareço que todas as indicações de folhas inseridas neste relatório e no subsequente voto dizem respeito à numeração digital do sistema e-Processo.

Trata-se de recurso voluntário interposto por CAENGE S.A. - CONSTRUÇÃO ADMINISTRAÇÃO E ENGENHARIA contra acórdão proferido pela DRJ/Brasília que concluiu pela procedência parcial dos lançamentos efetuados.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Brasília, referentes a multas isoladas pelo não pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, correspondentes aos anos-calendário de 2008 a 2011, totalizaram o valor de R\$ 1.730.301,16.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Retornaram os presentes autos a esta Delegacia de Julgamento, após cumprida a diligência solicitada por este Relator, nos termos do Despacho de fls. 1.153/1.157, de 1º/02/2013, aprovado pelo Senhor Presidente desta Turma.

Para perfeita compreensão da matéria, peço vênha aos meus pares para transcrever, na íntegra, os termos dos referido despacho:

“Trata-se de autos de infração para a exigência de multas isoladas no montante de R\$ 1.010.212,70 e R\$ 720.088,46, incidentes, respectivamente, sobre as parcelas de IRPJ e CSLL que deixaram de ser recolhidas na modalidade estimativa mensal.

I. DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal consistiu em promover as denominadas verificações obrigatórias, tendo a fiscalização identificado divergências entre os registros contábeis da empresa e os valores dos diversos tributos informados nos DARF, DAFON, DIPJ e DCTF, referentes aos anos de 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e aos meses em curso do ano de 2012.

Em face das divergências identificadas, a autoridade fiscal lavrou o Termo de Constatação Fiscal nº 001, de 12/06/2012, por meio do qual intimou a

contribuinte a, no prazo de 5 dias, se manifestar acerca das diferenças apuradas entre os valores escriturados dos diversos tributos a recolher e aqueles informados nas mencionadas declarações.

No caso dos presentes autos, que trata de divergências de IRPJ e de CSLL, elaborou o agente fiscal as planilhas que integram o denominado Anexo “B” (fls. 36/37, 49/50, 63/64, 75/76, 89/90 e 104/105).

Em resposta datada de 18/07/2012, a fiscalizada justificou:

“Em que pese o exíguo prazo para a análise, foi observado por parte desta empresa que a constatação do fiscal deu-se em razão deste ter utilizado a coluna de crédito do Razão de todos os tributos e ter considerado como base de cálculo e comparado com a DCTF.

Frise-se que a coluna de crédito do razão é a apropriação total, para o cálculo ficar correto e igual à DCTF tem que considerar os estornos, retenções, ajustes, Lalur. Anexa planilha demonstrativa.”

A autoridade fiscal considerou insatisfatórias as explicações da contribuinte. Não obstante, elaborou novas planilhas (incluindo colunas com o cálculo das multas isoladas) que subsidiaram os autos de infração.

Nessas novas planilhas, anexadas às fls. 19/30, o agente fiscal identifica mês a mês, de janeiro/2007 a março/2012, para os quatro códigos de receita 2089, 2362, 2372 e 2484, as diferenças dos referidos tributos, promovendo o cotejo entre os valores escriturados de IRPJ e CSLL a recolher e aqueles informados em DCTF.

Destaque-se que, para o ano de 2007, a autoridade fiscal não apurou diferença a favor do Fisco, mas, sim, um excesso de R\$ 149.683,52 de valores de estimativa dos referidos tributos declarados em DCTF quando comparados àqueles escriturados no Diário.

II. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos de infração, a contribuinte apresentou a impugnação de fls. 398/430, por meio da qual deduz, em síntese, o seguinte:

- 1. Os Razões contábeis utilizados pela fiscalização contém informações tanto das atividades operacionais exclusivamente da CAENGE como das Sociedades em Conta de Participação SCP, das quais é sócia ostensiva.*
- 2. A fiscalização não se deu ao trabalho de examinar todas as informações prestadas pela empresa, ignorando as questões relativas à diferença dos códigos de recolhimento, em função de a empresa ter atividade própria e atividades desenvolvidas através das SCP.*
- 3. O critério utilizado pela fiscalização resumiu-se a confrontar todos os valores lançados a crédito das contas de obrigações da empresa (IRPJ e CSLL a pagar), com as DCTF.*
- 4. Em nenhum momento a fiscalização reconheceu os lançamentos a débito, a exceção dos DARF recolhidos, muito embora a autuada tenha esclarecido várias vezes que existiram diversos lançamentos a título de estornos, compensações de impostos retidos e ajustes de meses anteriores.*

5. “Chegou-se ao ponto de gerar um crédito de MULTA APLICADA ISOLADAMENTE, no ano de 2007 (Anexo 1), no valor de R\$ 115.273,07. (...) Se fôssemos levar esses “créditos” identificados pela fiscalização, mas que na verdade, são recolhimentos dos impostos realmente devidos, nós teríamos um grande valor a ser compensado.”

6. Elabora planilha para demonstrar que não há qualquer diferença a recolher a título de IRPJ e CSLL relativos aos meses do ano de 2007.

7. Quanto aos demais períodos de apuração, esclarece, mês a mês, a partir de janeiro/2008 que não foram consideradas determinadas retenções ou estornos, fazendo referência às folhas dos livros Razão Analítico que anexou à peça de impugnação.

8. Exemplificativamente, argumenta:

Em Janeiro/2008 o valor lançado a crédito de R\$1.907,07 (um mil, novecentos e sete reais e sete centavos) de IRPJ(2362) trata-se de lançamento indevido, pois refere-se a apropriação do imposto referente ao 4º trimestre/2007 (R\$25.628,25 - R\$ 23.721,18 = R\$1.907,07), conforme razão auxiliar, página nº 01, referências 460326 (31/01/2008) e 360416(23/01/2008), (Anexo 5).

O valor lançado a crédito de R\$ 114.672,27 (cento e quatorze mil, seiscentos e setenta e dois reais e vinte e sete centavos) de CSLL(2484) foi compensado com o IRPJ, conforme demonstra o razão auxiliar (Anexo 5), e PERD COMP nº 20944.81330.300408.1.3.046803(Anexo 6).

Portanto, o crédito tributário apurado pelo fiscal de R\$ 116.579,34 (cento e dezesseis mil, quinhentos e setenta e nove reais e trinta e quatro centavos) (R\$1.907,07 + R\$114.672,27) não existe. Portanto, também não existe a multa aplicada isoladamente.

8. Reconhece que há diferenças em favor do Fisco em alguns poucos períodos de apuração.

9. Solicita parcelamento, com direito à redução da multa, do montante de R\$ 206.058,62, a título de IRPJ e CSLL referente aos anos de 2010 e 2011. Para tanto, pede que os presentes autos sejam apartados.

É o breve relatório.

III. DA SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Conforme consignado no relatório, a impugnante sustenta que grande parte das diferenças de IRPJ e CSLL a recolher, apuradas pelo Fisco, não subsiste.

Segundo a contribuinte, com exceção de alguns poucos meses, as divergências entre os registros contábeis da empresa e os valores de IRPJ e CSLL informados nas DCTF só foram apuradas porque a fiscalização não considerou diversos lançamentos a título de estornos, compensações de impostos retidos, ajustes de meses anteriores, entre outros.

A fiscalização, por seu turno, informou que os esclarecimentos prestados pela fiscalizada foram “insatisfatórios” para justificar as divergências constatadas.

Na impugnação, a contribuinte anexou, entre outros documentos, os Razões Analíticos do períodos objeto de lançamento.

Examinando-se, por amostragem, os Razões Analíticos apresentados, constata-se que realmente a fiscalização considerou, em vários meses, o somatório dos lançamentos a crédito das contas de IRPJ e CSLL.

Por exemplo, as divergências de IRPJ e de CSLL constatadas pela fiscalização para o mês de janeiro/2008, nos montantes de R\$ 1.907,07 e R\$ 114.672,27, respectivamente, planilha à fl. 21, mereceram da impugnante o esclarecimento retrotranscrito que, a princípio, resta evidenciado em face os documentos anexados às fls. 604 e 606.

Nos demais meses, o cenário é semelhante

Nesse contexto, considerando que:

- 1. Ao que parece, somente com a impugnação apresentou a contribuinte os esclarecimentos detalhados (acompanhados de elementos probantes) das divergências apuradas pela fiscalização.*
- 2. As provas carreadas aos autos não permitem a este julgador decidir com segurança qual o efetivo quantum debeat.*
- 3. A fiscalização pode proceder à verificação de outros lançamentos contábeis relacionados ou prestar outras informações relevantes para o deslinde da controvérsia.*

Proponho, com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, a conversão do julgamento em diligência, devendo para tanto o presente processo retornar à Delegacia da Receita Federal em Brasília (DF).

A. A Autoridade fiscal diligenciante deverá:

- 1. Examinar a documentação acostada na impugnação, promovendo ainda as diligências que entender cabíveis, anexando termos e documentos.*
- 2. Elaborar parecer conclusivo sobre os esclarecimentos e provas carreadas pela impugnante, apresentando proposta fundamentada para o seu acolhimento integral, acolhimento parcial ou não acolhimento.*
- 3. No caso de proposta de acolhimento, ainda que parcial, elaborar novas planilhas, separadas para o IRPJ e a CSLL, que contenham, mês a mês, os novos valores devidos a título de multas isoladas.*
- 4. Concluída a diligência, se for o caso, do seu resultado deverá ser dado ciência ao contribuinte para que, querendo, se manifeste nos autos.*

B. A autoridade administrativa deverá:

- 1. Formalizar autos apartados para promover a cobrança de multas isoladas, tendo como base de cálculo o montante reconhecido pelo contribuinte, de R\$ 206.058,62, a título de IRPJ e CSLL referente aos anos de 2010 e 2011.*

Após, retorne-se a esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Brasília (DF)."

Cumprida a diligência solicitada por este órgão julgador, a autoridade fiscal lavrou, em 08/04/2013, o Termo de Intimação Fiscal nº 0001 (fl. 1.158), por meio do qual deu ciência à contribuinte do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 1.159/1.161.

Em 10/05/2013, a contribuinte deu entrada em petição a que denomina “renovação de impugnação” (fls. 1.182/1.199), por meio da qual assevera que, a despeito da manifestação parcialmente favorável da autoridade fiscal diligenciante, ainda assim deixaram de ser avaliados diversos aspectos e não foram consideradas várias comprovações apresentadas durante o curso da fiscalização e por ocasião da impugnação.

Elabora demonstrativos para diversos períodos objeto de exigência fiscal, concluindo ora pela não existência do crédito tributário, ora pela sua existência apenas parcial. Reitera o pedido de desmembramento do presente processo, para a formação de autos apartados quanto à parte não contestada.

Adicionalmente, sustenta a suplicante a impossibilidade de imposição de multas isoladas após o encerramento do ano-calendário, quando os recolhimentos por estimativa deixariam de ter eficácia, uma vez que prevaleceria a exigência dos tributos efetivamente apurados, com base no lucro real (IRPJ) ou lucro líquido (CSLL). Cita precedentes do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes.

Encaminhado o processo à Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário da DRF em Brasília/DF, para cumprimento da segunda providência solicitada por este Relator no aludido despacho de diligência, qual seja, a de formalizar autos apartados para promover a cobrança de multas isoladas, tendo como base de cálculo o montante reconhecido pelo contribuinte, de R\$ 206.058,62, a título de IRPJ e CSLL referente aos anos de 2010 e 2011, o Auditor-Fiscal responsável prestou a seguinte informação (fls. 1.250/1.251):

“3. No âmbito da RFB, os créditos tributários levados à cobrança são discriminados por tributo, código de receita e período de apuração/exercício. Ausente essa informação no referido despacho, o setor de cobrança desta DICAT, diante da inviabilidade de se cobrar o crédito tributário pelo “montante reconhecido”, solicitou a este setor a indicação dos tributos/receitas/períodos de apuração que devem sofrer o desmembramento (fls. 1.249). Pode-se inferir do auto de infração e do extrato do processo que as multas exigidas nestes autos são de apuração mensal.

4. Compulsada a peça impugnatória, constatou-se que o contribuinte apurou, em certos meses, créditos de ambos os tributos/receitas, que alega fazer jus, compensando-os, pelo valor total, com a soma dos débitos de outros tantos períodos de apuração. O resultado deste cotejo é o montante reconhecido como devido pelo impugnante, não sendo possível determinar qual tributo/receita/período credor é compensado com qual tributo/receita/período devedor.

5. Outrossim, o desmembramento solicitado pelo contribuinte implicaria legitimar os créditos reivindicados, questão que, com a devida vênia, entende-se residir no próprio mérito do contencioso, cuja solução transborda a competência deste setor. De outra forma, apartar somente os tributos/receitas/períodos devedores implicaria a cobrança de valores superiores ao montante reconhecido pelo sujeito passivo.

6. Desse modo, as informações disponíveis no processo não permitem determinar com a certeza que o caso requer sobre quais

tributos/receitas/períodos de apuração deve recair o desmembramento solicitado. Assim, propõe-se o retorno do processo ao setor de cobrança para a adoção das medidas a seu encargo, com a sugestão de que a questão seja perquirida junto à Delegacia de Julgamento.”

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 2ª Turma da já mencionada DRJ/Brasília proferiu o Acórdão nº 03-57.286, de 22 de novembro de 2013, por meio do qual decidiu pela procedência parcial do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário:

2007, 2008, 2009, 2010, 2011

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS.

No procedimento fiscal consistente em promover as denominadas verificações obrigatórias, em que a fiscalização identifica divergências entre os registros contábeis da empresa e os valores do IRPJ informados nos DARF, DIPJ e DCTF, devem ser considerados os lançamentos a título de estornos e ajustes de meses anteriores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010, 2011

VERIFICAÇÕES OBRIGATÓRIAS.

No procedimento fiscal consistente em promover as denominadas verificações obrigatórias, em que a fiscalização identifica divergências entre os registros contábeis da empresa e os valores da CSLL informados nos DARF, DIPJ e DCTF, devem ser considerados os lançamentos a título de estornos e ajustes de meses anteriores.

Cumprе esclarecer que a instância *a quo* exonerou parte das multas lançadas em consonância com a revisão do lançamento proposto pela diligência efetuada pela unidade de origem. Acolheu também a manifestação da Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário daquela unidade no sentido de não se fazer a cobrança apartada da parcela que não teria sido contestada. Ademais, considerou preclusa a alegação de impossibilidade de lançamento das multas isoladas sobre estimativas após o encerramento do ano-calendário pelo fato de se tratar de matéria de direito e de não ter sido invocada por ocasião da impugnação.

Inconformada, a empresa autuada apresentou recurso voluntário no qual, resumidamente, alega que: (i) não há que se falar em preclusão porque a revisão do lançamento propiciou a reabertura do prazo para a impugnação e possibilitou que fossem suscitados todos os elementos de fato e de direito pertinentes, neste sentido, impõe-se a aplicação do princípio

da verdade material; e (ii) mesmo após a realização da diligência e a análise da DRJ, as cobranças permanecem eivada de erros, razão pela qual especifica os pontos que julga não terem sido considerados e junta documentação comprobatória e demonstrativos daquilo que suscita.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

A instância *a quo* considerou preclusa a alegação de impossibilidade de lançamento das multas isoladas sobre estimativas após o encerramento do ano-calendário pelo fato de se tratar de matéria de direito e de não ter sido invocada por ocasião da impugnação. Nada obstante, essa questão envolve a própria essência do lançamento, o qual tratou exclusivamente da aplicação desse tipo de multa isolada. Não se pode discutir os pormenores desse lançamento sem conhecer os limites pelos quais as multas isoladas sobre estimativas podem ser aplicadas.

Quanto à matéria, sigo o entendimento 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 da Câmara Superior de Recursos Fiscais 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:

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:

“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*:

“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;

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.

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 8.383/91, *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.

No caso em apreço, pelo que consta nos autos (vide os demonstrativos anexados de fls. 19 a 30), fica claro que não se procedeu conforme o entendimento supra.

Com efeito, verifica-se que a fiscalização calculou as bases das multas aplicadas como sendo as diferenças entre os valores mensais dos tributos (IRPJ e CSLL) informados na escrituração e os valores mensais dos mesmos tributos informados nas DCTF. Percebe-se, inclusive, uma confusão estabelecida com valores declarados nas DCTF a título de tributos a pagar (IRPJ e CSLL trimestrais apuradas segundo o regime do lucro presumido - códigos de receita 2089 e 2372) referentes à sociedades em conta de participação (SCP) das quais a empresa, como alega desde a impugnação, seria sócia ostensiva. Nesse sentido, constata-se que esses últimos foram considerados como os valores a serem subtraídos nos cálculos das referidas diferenças nos finais de cada trimestre.

Independentemente desse erro, que nem chegou a ser saneado na diligência ou analisado pela instância *a quo*, nota-se que não houve o cuidado de juntar todas as DIPJ dos anos-calendário cujas multas foram lançadas (nos autos, só constam as DIPJ dos anos-calendário de 2007, que não foi alcançado pelas multas lançadas, e 2008 - cf. fls. 286, 292, 351 e 356). Assim, não restam dúvidas de que a fiscalização não aferiu se houve parcela dos tributos devidos que deixaram de ser pagas na forma de antecipação, sendo, ao invés disso, pagas no ajuste (caso negativo do item "ii" acima). E isso pode mesmo ser observado na DIPJ que permite essa constatação (a única juntada, referente ao ano de 2008). Relativamente ao IRPJ (fls. 286), o tributo devido no ajuste foi de R\$ 15.521,36 e o valor deduzido a título de estimativa foi de R\$ 41.821,85 (além de valores retidos na fonte, gerando saldo negativo). Relativamente à CSLL (fls. 292), o tributo devido no ajuste foi de R\$ 9.522,82 e o valor deduzido a título de estimativa foi de R\$ 15.070,40 (além de valores retidos na fonte, gerando saldo negativo). Portanto, em ambos os casos, inexistiu parcela que deixou de ser paga na forma de antecipação, sendo paga no ajuste, capaz de justificar a aplicação das multas isoladas.

Destarte, são improcedentes os lançamentos das multas isoladas.

Por tal razão, ficam prejudicadas as demais alegações da recorrente voltadas a desconstituir parte dos lançamentos efetuados.

Vale a pena também ressaltar que o caso presente não se trata de aplicação da Súmula CARF nº 105 porque as multas isoladas não foram aplicadas de forma concomitante com multas de ofício por falta de pagamento dos tributos apurados no ajuste anual.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a totalidade das multas aplicadas.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Redator Designado

No Acórdão nº 103-23370, de 24/01/2008, assim externei minha posição sobre o tema relativo à multa isolada:

Realmente, a posição dominante no Conselho de Contribuinte é a espelhada na decisão da Câmara Superior que se segue:

Número do [108-128691](#)

Recurso:

Turma: **PRIMEIRA TURMA**

Número do **13502.000331/2001-20**

Processo:

Tipo do **RECURSO DE DIVERGÊNCIA**

Recurso:

Matéria: **IRPJ**

Recorrente: **CATA NORDESTE S.A.**

Interessado(a): **FAZENDA NACIONAL**

Data da **12/04/2004 15:30:00**

Sessão:

Relator(a): **José Clóvis Alves**

Acórdão: **CSRF/01-04.930**

Decisão: **DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA**

Texto da Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os

Decisão: Conselheiros Antonio de Freitas Dutra, Marcos Vinícius Neder de Lima, José Henrique Longo, Mário Junqueira Franco Júnior e Manoel Antônio Gadelha Dias que negaram provimento ao recurso.

Inteiro Teor do

Acórdão

Ementa: IRPJ – MULTA ISOLADA – FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO – A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até

a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

Segundo esse posicionamento, a multa isolada em razão do não recolhimento de antecipações deve se ater ao imposto apurado no ajuste anual. Se nenhum imposto ao final for apurado, nenhuma multa será devida, dentre outros motivos, por ausência de base de cálculo. Não se poderia punir o particular tomando-se por base um tributo que não seria mais devido.

Essa jurisprudência, no entanto, é fruto da enorme carência no cenário nacional de estudos acerca do regime jurídico das sanções administrativas e, mais especificamente, das sanções tributárias.

Diante disso, é comum que se apliquem princípios atinentes ao regime jurídico tributário.

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitiva, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, “pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático”. Para Delmanto, “a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste”. Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo.

De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre no presente caso. Apesar de não ter havido infração quanto ao tributo devido em definitivo (análoga ao estelionato), caracterizou-se a infração pelo não pagamento da antecipação (análoga ao falso), que deve ser sancionada.

Deve-se, assim, ser mantida na integralidade a base de incidência do percentual sancionador.

Conforme relatório, não houve lançamento, sobre um mesmo valor, de multa proporcional e isolada.

Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente.

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Redator Designado