



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

Processo nº 10183.004350/2006-00
Recurso nº 218.297 Voluntário
Acórdão nº **1301-00.450 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002

COMPENSAÇÃO ENTRE TRIBUTOS DE MESMA NATUREZA. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Não reconhecida, por falta de liquidez e certeza dos créditos apresentados, a compensação pretensamente realizada apenas na contabilidade com débitos de estimativas de IRPJ, prevalece a falta de recolhimento das estimativas apontadas pelo Fisco.

LUCRO REAL ANUAL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

No caso das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, optantes pela apuração anual do imposto de renda e, desta forma, sujeitas ao recolhimento mensal de estimativas, ao restar comprovada a falta de seu recolhimento, a multa exigida isoladamente é a penalidade prevista em lei.

PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Tendo sido reduzido o percentual aplicável às multas exigidas isoladamente por falta de recolhimento de estimativas de 75% para 50%, a aplicação do princípio da retroatividade benigna em termos de penalidades impõe a redução correspondente da exação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa isolada ao percentual de 50%. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Dias Nunes, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Valmir Sandri, que davam provimento integral.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Waldir Veiga Rocha, Sandra Maria Dias Nunes, Paulo Jakson da Silva Lucas, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Valmir Sandri e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA., já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 04-18.485, de 28/08/2009, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 01/05 e 08/11, através dos quais foi constituído, respectivamente, crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. O lançamento é constituído de multa isolada pela falta de recolhimento do imposto e da contribuição calculados por estimativa em meses do ano-calendário de 2001, nos valores respectivos de R\$ 1.806.116,22¹ e R\$ 200.984,98.

No ano-calendário de 2001, a contribuinte optou pela tributação pelo lucro real anual, tendo apurado as estimativas mensais com base em balancetes de redução ou suspensão. Como em diversos meses a empresa deixou de recolher ou recolheu a menor as estimativas devidas, foi aplicada multa isolada no percentual de 75% sobre as diferenças não recolhidas do imposto e da contribuição.

O enquadramento legal das infrações, bem assim os demonstrativos de apuração das multas, encontram-se nos autos de infração e em seus anexos.

De acordo com o auto de infração da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, na descrição dos fatos, o auditor fiscal relatou:

a) ESTIMATIVA DO MÊS DE JUNHO/2001.

Conforme consta no razão Analítico (fl. 034) e no documento (fl. 024), o contribuinte não efetuou recolhimento do valor correspondente e não declarou em DCTF.

¹ Trata-se de equívoco do relator em primeira instância. O valor correto do auto de infração do IRPJ é R\$ 815.116,22.

O referido débito foi declarado para compensação no PER/DCOMP nº 18920.07642.281103.1.3.04-0890 (fl. 025), que não foi homologado conforme despacho decisório à fl. 029.

b) ESTIMATIVA DO MÊS DE SETEMBRO/2001.

Conforme consta no razão Analítico (fl. 034) e no documento (fl. 024), o contribuinte declarou em DCTF e efetuou pagamento apenas do valor de R\$ 398.298,99, sendo R\$ 71.693,82 como FINAM, e a diferença de R\$ 320.680,05 não foi declarado em DCTF.

O referido débito foi declarado para compensação no PER/DCOMP nº 18920.07642.281103.1.3.04-0890 (fl. 025), que não foi homologado conforme despacho decisório à fl. 029.

c) ESTIMATIVA DO MÊS DE OUTUBRO/2001.

O contribuinte calculou o valor de R\$ 1.944.322,51 como estimativa mensal, declarou em DCTF e efetuou o respectivo recolhimento, segregado em IRPJ R\$ 1.594.344,45 e FINAM R\$ 349.978,05 (fl. 035).

O valor do FINAM recolhido foi determinado através da aplicação do percentual de 18% sobre o valor do Imposto de Renda/Estimativa, considerando o normal e mais o adicional. O incentivo fiscal (FINAM) não incide sobre o adicional e de acordo com o artigo 601 do RIR/1999, § 6º, item I, o valor destinado a maior para o fundo é considerado “recursos próprios”. Por isso, houve recolhimento a menor da estimativa de outubro/2001, originando a multa isolada demonstrada na planilha de fl. 036.

De acordo com o auto de infração da multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada, na descrição dos fatos, o auditor fiscal relatou:

a) ESTIMATIVA DO MÊS DE JUNHO/2001.

Conforme consta no razão Analítico (fl. 037) e documentos (fl. 026), o contribuinte não efetuou recolhimento do valor correspondente, não declarou em DCTF e considerou como paga no mês seguinte para determinar a contribuição devida de Julho/2001.

O referido débito foi declarado para compensação no PER/DCOMP nº 03197.98398.311103.1.3.04-4036 (fl. 027), que não foi homologado conforme despacho decisório à fl. 029.

b) ESTIMATIVA DO MÊS DE SETEMBRO/2001.

Conforme consta no razão Analítico (fl. 037) e documentos (fl. 026 e 038), o contribuinte declarou em DCTF e efetuou pagamento apenas do valor de R\$ 222.824,37, e a diferença de R\$ 38.168,08 não foi declarado em DCTF.

A diferença da estimativa de setembro/2001 foi declarada para compensação no PER/DCOMP nº 03197.98398.311103.1.3.04-4036 (fl. 027), que não foi homologado conforme despacho decisório à fl. 029.

O valor da multa isolada/estimativa dos meses de junho e setembro/2001 encontra-se calculado na planilha de fl. 038.

A contribuinte foi cientificada dos auto de infração em 24/11/2006 (AR à fl. 47) e apresentou impugnações contra a multa isolada da CSLL (fls. 50/72) e contra a multa isolada do IRPJ (fls. 146/170), alegando, preliminarmente:

a) a nulidade dos lançamentos por ofensa ao princípio da irretroatividade da lei, pois os autos de infração se fundamentam nos dispositivos da Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006, passados cinco anos da ocorrência dos fatos geradores elencados nos mesmos. Além disso, a MP perdeu sua validade sem que fosse convertida em lei;

b) a nulidade dos lançamentos em razão da descrição equivocada dos fatos e enquadramento legal divergente dos cálculos apresentados.

Quanto ao mérito, alegou em síntese que:

a) as multas isoladas relativas às estimativas do IRPJ e da CSLL, correspondentes aos meses de junho e setembro de 2001, não deveriam ter sido aplicadas antes do julgamento final do processo nº 10183.000209/2005-49, em trâmite nesta DRJ, pois apresentou tempestivamente manifestação de inconformidade contra o Parecer nº 073/2005, que não homologou as PER/DCOMPs nº 03197.98398.311103.1.3.04-4036 e 18920.07642.281103.1.3.04-0890;

b) os valores apontados nos autos de infração como não declarados e não recolhidos, foram compensados nos referidos PER/DCOMPs, com créditos de tributos pagos a maior ou indevidamente no ano 2000 e saldo negativo de IRPJ do ano 2000, em perfeita harmonia com o disposto na IN/SRF nº 21/1997;

c) quanto à multa isolada relativa à estimativa do IRPJ correspondente ao mês de outubro de 2001, alegou que o auditor atuante, ao calcular a parcela do IRPJ passível de destinação para o FINAM, tomou como base apenas a estimativa daquele mês, quando deveria ter considerado a apuração anual, conforme § 9º da IN/SRF nº 267/2002, ou seja, deveria ter aplicado 18% sobre o valor apurado na DIPJ (R\$ 2.346.471,79), o que resultaria no valor de R\$ 422.364,92, superior ao valor destinado ao FINAM em setembro de 2001;

d) no presente caso, não existe quantia a ser paga de diferença ou totalidade de IR ou CSLL por estimativa, enquanto padecer de decisão terminativa o processo administrativo que discute a homologação do PER/DCOMP citado, e nenhuma das hipóteses previstas nos incisos II e IV do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 ocorreu;

e) a multa isolada exigida ofende os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade;

f) a jurisprudência administrativa afastam as multas isoladas por falta de recolhimento de antecipações de tributo e contribuição, pela impossibilidade de cobrança cumulativa com a multa de ofício normal.

A 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 04-18.485, de 28/08/2009 (fls. 284/293), considerou parcialmente procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

Preliminar de Nulidade. Improcedência.

Não procedem as argüições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Preliminar de Ilegalidade e Inconstitucionalidade.

A instância administrativa é incompetente para manifestar-se sobre a constitucionalidade de leis.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2001

Multa Isolada. Falta de Recolhimento da CSLL sobre a Base de Cálculo Estimada.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais da CSLL, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

DCOMP. Confissão de Dívida. Compensação de Estimativas Mensais Não Homologada. Cobrança dos Débitos.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos das estimativas serão cobrados com base em DCOMP, e, por conseguinte, não cabe sua glosa na apuração do imposto ou contribuição a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001

Multa Isolada. Falta de Recolhimento do IRPJ sobre a Base de Cálculo Estimada.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita a antecipações mensais do IRPJ, calculadas com base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

DCOMP. Confissão de Dívida. Compensação de Estimativas Mensais Não Homologada. Cobrança dos Débitos.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos das estimativas serão cobrados com base em DCOMP, e, por conseguinte, não cabe sua glosa na apuração do imposto ou contribuição a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.

Por oportuno, esclareço que a Turma Julgadora afastou integralmente a exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL, e parcialmente, no que tange ao IRPJ (foram reduzidas as multas da competência de junho e outubro/2001 e mantida a multa da competência de setembro/2001). O fundamento da decisão, em apertada síntese, foi o entendimento de que descabe a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas na situação em que referidas estimativas foram declaradas em DCOMP não homologada pela Administração, apresentada posteriormente a 31/10/2003. Na parte que foi mantida, o percentual aplicado para o cálculo das multas foi de 75%.

Ciente da decisão de primeira instância em 28/01/2010, conforme Aviso de Recebimento à fl. 293, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 01/03/2010 conforme carimbo de recepção à folha 302.

No recurso interposto (fls. 302/323), a recorrente reclama que suas preliminares não teriam sido adequadamente apreciadas por ocasião do julgamento em primeira instância e nelas insiste, pois que seriam, por sua ótica, ensejadoras de nulidade dos lançamentos:

Violação do princípio da irretroatividade da lei: a Medida Provisória nº 303/2006, na qual o auto de infração é fundamentado, não existia no mundo jurídico à época dos fatos geradores, datados de 2001.

Descrição equivocada dos fatos: os débitos e créditos levados a compensação em diversos PER/DCOMPs, apontados na peça vestibular do processo, estão equivocados, dificultando o entendimento da lavratura do auto em questão, além do que as não homologações indicadas carecem de decisão final.

Enquadramento legal divergente dos cálculos apresentados: A multa aplicada, de 75%, estaria em desacordo com a fundamentação legal dos autos (inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996), que prevê multa de 50%.

A medida Provisória nº 303/2006 teria perdido sua validade sem que fosse convertida em lei. O auto de infração seria, então, insubsistente, posto que baseado em dispositivo que perdeu sua vigência e eficácia para aplicação de penalidade.

No mérito, traz os argumentos abaixo sintetizados:

Afirma que o valor correspondente a junho/2001 (R\$ 626.366,35), tido como não declarado e não recolhido, teria sido devidamente declarado na DIPJ e compensado, sendo R\$ 306.220,25 com saldo negativo de IRPJ 2000 e R\$ 320.166,10 com IRRF, indevido ou pago a maior do exercício 2000. A compensação estaria registrada no Razão, anexado aos autos.

O mesmo ocorreria com o valor correspondente a setembro/2001 (R\$ 320.680,05), que teria sido compensado, igualmente no Razão, com IRRF, indevido ou pago a maior do exercício de 2000. Acrescenta, ainda, que a legislação vigente à época permitia a compensação sem requerimento, realizada pelo contribuinte em sua escrita contábil.

Especificamente sobre as multas isoladas, aduz os seguintes argumentos:

Seria descabida a exigência de multa isolada, pois não haveria qualquer quantia a ser paga, nem teria ocorrido a falta de pagamento antecipado de IR ou CSLL por estimativa.

A multa isolada seria irrazoável, não guardando relação com a gravidade do ilícito que visa a coibir. Seria também desproporcional, inadequada, “vez que a finalidade das penalidades administrativas tributárias é a estimular o adimplemento do tributo, e no caso da multa isolada, a mesma é exigida precisa e exatamente quando o tributo cujo adimplemento já se deu, ou não é devido”.

A recorrente colaciona decisões administrativas que afastam as multas isoladas por falta de recolhimento de antecipações de tributo.

A interessada tece considerações sobre a IN SRF nº 93, de 1997, e lembra, ao final, que no caso concreto não teria havido qualquer ausência de pagamento, tendo os tributos devidos sido corretamente quitados por compensação ou pagamento.

A seguir, aduz razões acerca da multa isolada por falta de apresentação da declaração ou apresentação fora do prazo fixado (Lei nº 8.981/1995, art. 88).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WALDIR VEIGA ROCHA, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele conheço.

Gira a lide em torno de multas isoladas aplicadas por falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas de IRPJ nos meses de junho, setembro e outubro de 2001.

Preliminarmente, a recorrente questiona a aplicação das disposições da Medida Provisória nº 303/2006. A uma, porque inexistente no mundo jurídico em 2001, época dos fatos geradores, o que consistiria em violação do princípio da irretroatividade da lei. A duas, porque referida Medida Provisória teria perdido sua validade sem que fosse convertida em lei, o que causaria, por sua ótica, a insubsistência do auto de infração.

Compulsando os autos, constato, que a lavratura do auto de infração se deu em 16/11/2006 (fl. 02), com ciência à interessada em 24/11/2006 (fl. 47). O enquadramento legal à fl. 04 é o que segue:

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303/06.

Necessário se faz, então, breve retrospecto acerca do art. 44 da lei nº 9.430/1996 e alterações legislativas supervenientes. Eis a redação do mencionado dispositivo legal, vigente antes do advento da Medida Provisória nº 303/2006 (vale dizer, antes de 30/06/2006):

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

I-de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o

acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II-cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

§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;

[...]

Foi, então, publicada a Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006 (DOU de 30/06/2006), cujo artigo 18 modificou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430 nos seguintes termos:

Art.18.O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

I-de setenta e cinco por cento sobre a totalidade ou diferença de tributo, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II-de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§1ºO percentual de multa de que trata o inciso I do caput será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§2ºOs percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º, serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II-apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

A Medida Provisória nº 303 não foi convertida em lei, e teve seu prazo de vigência encerrado em 27/10/2006, conforme Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 57, de 2006, publicado no DOU de 01/11/2006.

Diante disso, as alterações introduzidas na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 não mais produzem seus efeitos na data da ciência do auto de infração aqui discutido (24/11/2006). No entanto, a redação anteriormente vigente daquele dispositivo (e que voltou a prevalecer, a partir do encerramento da vigência da MP), já desde muito antes, apenas a conduta de falta de recolhimento de estimativas, pelo que existia, tanto à época da falta de recolhimento das estimativas quanto à época da lavratura dos autos de infração, norma legal vigente a embasar a aplicação de multas exigidas isoladamente na situação em tela.

A menção feita pelo autuante no enquadramento legal à Medida Provisória nº 303/2006, embora indevida, não ocasionou qualquer prejuízo à interessada, desde que os fatos foram adequadamente descritos, de forma a não impedir nem dificultar a defesa. De fato, a atuada compreendeu perfeitamente a acusação que lhe foi imputada e dela se defendeu com desenvoltura, como se constata dos argumentos trazidos desde a impugnação. Ademais, o auto de infração foi lavrado com a aplicação da multa no percentual de 75%, conforme previa a então (novamente) vigente redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Posteriormente à lavratura do auto de infração aqui discutido, novas alterações foram feitas na redação do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, desta feita pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007 (DOU de 22/01/2007), *verbis*:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

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

I-de 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;

II-de cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

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;

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.

§1ºO percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§2ºOs percentuais de multa a que se referem o inciso I do **caput** e o § 1º serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I-prestar esclarecimentos;

II-apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III-apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38.

A Medida Provisória nº 351/2007 foi, a seguir, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (DOU de 15/06/2007), com redação praticamente idêntica:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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;

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

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;

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.

§ 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 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:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

De se observar que o percentual aplicável à multa de que aqui se trata, anteriormente de 75%, foi reduzido para 50%. À situação se aplica o princípio da retroatividade benigna em matéria de penalidades, insculpido no art. 106, II, c, do Código Tributário Nacional:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Com isso, considero que as multas do presente processo devam ser reduzidas, mediante a aplicação do percentual de 50%, em lugar dos 75% que constam do lançamento original.

A recorrente se queixa, ainda, de que teria havido descrição equivocada dos fatos: os débitos e créditos levados a compensação em diversos PER/DCOMPs, apontados na peça vestibular do processo, estariam equivocados, dificultando o entendimento da lavratura do auto em questão, além do que as não homologações indicadas carecem de decisão final.

Conquanto possa, realmente, ter havido alguns equívocos quanto aos montantes das estimativas objeto de declaração de compensação, tenho que tais equívocos já foram superados quando da decisão recorrida. Isto porque a Turma Julgadora decidiu desconsiderar quaisquer efeitos de valores compensados (ainda que não homologados) no cálculo das estimativas, tanto para CSLL (o que levou ao afastamento completo da exigência) quando para o IRPJ (resultando em afastamento parcial). O seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido (fls. 291/292) é elucidativo (grifos não constam do original):

Feitas essas considerações, pode-se concluir que, no caso de compensação não homologada não cabe a multa de ofício pela falta de pagamento das estimativas, ressalvadas as hipóteses especificadas na lei, nem cabe a glosa dessas estimativas quando do ajuste anual, devendo os débitos ser cobrados com base em DCOMP (confissão de dívida). Em outras palavras, as estimativas declaradas em DCOMP não homologadas devem ser tratadas em processos específicos e objeto de cobrança espontânea.

Desta forma, as multas isoladas referentes às estimativas de CSLL dos meses de junho e setembro/2001 devem ser canceladas, pois, após findo administrativamente o processo nº 10183.000209/2005-49, as estimativas serão objeto de cobrança pois, conforme visto acima, as DCOMPs transmitidas a partir de 31/10/2003, data da publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, constituem confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Conforme a planilha “Demonstração das Estimativas/Balanco/Balancete de Suspensão Redução Ano Calendário 2001” (fl. 38), apurou-se CSLL Estimativa não declarada em DCTF e não recolhida nos meses de junho e setembro de 2001, nos valores de R\$ 229.811,89 de R\$ 38.168,08, respectivamente. No PER/DCOMP nº 03197.93398.311003.1.3.04-4036, a contribuinte pretendeu compensar exatamente estas estimativas de CSLL (vide fl. 23). Logo, esta DCOMP tendo sido considerada não homologada no processo nº 10183.000209/2005-49, pela razão acima apontada, a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa da CSLL de junho e setembro de 2001 não pode prosperar.

Aplicando-se o mesmo entendimento quanto ao IRPJ, constata-se que nas PER/DCOMPs analisadas no processo nº 10183.000209/2005-49 foi objeto de compensação apenas a estimativa de IRPJ do mês de junho de 2001, através dos PER/DCOMP nº 37529.91166.281103.1.3.02-5678 e 24468.61505.281103.1.3.02-9293. O montante compensado foi de R\$ 77.736,05 (R\$ 32.192,66 – fl. 15 e R\$ 45.543,39 – fl. 18). Na apuração do excesso de recolhimento para o FINAM em outubro/2001, no auto de infração calculou-se o limite de aplicação sobre valor de IRPJ descontando-se os recolhimentos nos meses anteriores e deixou-se de considerar os recolhimentos a este título efetuados nos meses anteriores.

Na tabela a seguir, foi recalculada a apuração da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ de junho e outubro de 2001, considerando a extinção parcial da estimativa do mês de junho de 2001, por compensação (R\$ 77.736,05), e o limite de aplicação para o FINAM do período de janeiro a outubro/2001, bem como os pagamentos a este título efetuados até outubro:

Desta forma, afasto qualquer alegada nulidade por este motivo.

No mérito, a recorrente afirma que o valor correspondente a junho/2001 (R\$ 626.366,35), tido como não declarado e não recolhido, teria sido devidamente declarado na DIPJ e compensado, sendo R\$ 306.200,25 com saldo negativo de IRPJ 2000 e R\$ 320.166,10 com IRRF, indevido ou pago a maior do exercício 2000. A compensação estaria registrada no Razão, anexado aos autos.

O mesmo ocorreria com o valor correspondente a setembro/2001 (R\$ 320.680,05), que teria sido compensado, igualmente no Razão, com IRRF, indevido ou pago a maior do exercício de 2000. Acrescenta, ainda, que a legislação vigente à época permitia a compensação sem requerimento, realizada pelo contribuinte em sua escrita contábil.

De pronto, é necessário ressaltar que, ainda que a legislação então permitisse a compensação entre tributos da mesma espécie independentemente de requerimento, sua declaração em DCTF seria uma forma de comunicação à Autoridade Administrativa sobre a compensação efetuada. Essa obrigação acessória não foi cumprida, ponto sobre o qual não há divergência. Mesmo assim, a compensação seria cabível, mas sua demonstração e comprovação teriam que ser ainda mais rigorosas, especialmente no que toca à origem, liquidez e certeza dos créditos utilizados. E o meio para tanto seria a escrita contábil/fiscal da interessada, ainda mais tendo em vista tratar-se de contribuinte tributado com base no lucro real, para quem se impõe escrituração contábil completa.

Compulsando os autos, encontro, às fls. 34, 135/146 e 224/244, cópias simples de folhas do Razão Contábil de alguns meses do ano-calendário 2001. Ali, é possível identificar os seguintes lançamentos contábeis:

- R\$ 306.200,25, em 31/07/2001, a débito da conta 2.1.1.05.015 – *Imposto Renda P. Jurídica* (fl. 141) – em contrapartida a crédito na conta 1.1.2.05.007 – *IRPJ* (fl. 136), com o histórico *TRANSFERÊNCIA REF. COMPENSAÇÃO*.
- R\$ 320.166,10, em 31/07/2001, a débito da conta 2.1.1.05.015 – *Imposto Renda P. Jurídica* (fl. 141) – em contrapartida a crédito na conta 1.1.2.05.008 – *IRRF* (fl. 231), com o histórico *TRANSFERÊNCIA REF. COMPENSAÇÃO*.
- R\$ 135.890,76, em 31/10/2001, a débito da conta 2.1.1.05.015 – *Imposto Renda P. Jurídica* (fl. 141) – em contrapartida a crédito na conta 1.1.2.05.008 – *IRRF* (fl. 232), com o histórico *TRANSFERÊNCIA REF. COMPENSAÇÃO*.

- R\$ 184.789,29, em 31/10/2001, a débito da conta 2.1.1.05.015 – *Imposto Renda P. Jurídica* (fl. 141) – em contrapartida a crédito na conta 1.1.2.05.008 – *IRRF* (fl. 233), com o histórico *TRANSFERÊNCIA REF. COMPENSAÇÃO*.

Abstraindo, por enquanto, o fato de que as cópias apresentadas não estão autenticadas, nem reproduzem o livro Diário, de registro obrigatório, mas sim o Livro Razão, é de se reconhecer que os débitos em conta de passivo, representativa de obrigações (no caso imposto de renda a pagar), tendo por contrapartida contas de ativo, representativas de direitos, indicam a intenção do contribuinte de compensar as estimativas a pagar com valores dos quais se considerava credor.

No entanto, a origem dos supostos créditos utilizados carece de comprovação. No caso da conta 1.1.2.05.007 – *IRPJ* (fl. 136) – há um débito inicial, em 31/01/2001, no exato valor que viria a ser utilizado na compensação em 31/07/2001, a saber, R\$ 306.200,25. Segundo a alegação da interessada, tratar-se-ia de saldo negativo de IRPJ 2000 (não se sabe se apurado no exercício 2000, portanto, em 31/12/1999, ou no ano-calendário 2000, portanto em 31/12/2000). Não encontro nos autos cópia da DIPJ de qualquer dos dois períodos, o que dificulta ainda mais essa identificação. Ademais, os saldos negativos de IRPJ apurados nos anos-calendário 1999 e 2000 foram objeto de várias PER/DCOMPs, apreciadas nos autos do processo administrativo nº 10183.000209/2005-49, julgado em segunda instância por este colegiado nesta mesma data. Diante disso, ainda que a origem do saldo dessa conta pudesse ser identificada, seria ainda necessário provar que referido saldo negativo não foi esgotado nos PER/DCOMPs daquele outro processo.

Já a conta 1.1.2.05.008 – *IRRF* (fl. 229/233) traz um saldo inicial (em 01/01/2001) no valor de R\$ 548.599,03, de origem não identificada nem comprovada, ao qual se agregam dezenas de lançamentos a débito e a crédito ao longo do ano-calendário 2001. Segundo a alegação da interessada, tratar-se-ia de imposto de renda retido na fonte indevidamente e/ou recolhido a maior do exercício de 2000 (ano-calendário 1999). Mas não há qualquer comprovação sobre essa alegação, nem do motivo pelo qual esses valores teriam sido indevidamente retidos pelas fontes pagadoras e/ou pagos pela interessada a maior. Antes, a aparência é de tratar-se do registro contábil de valores devidamente retidos pelas fontes pagadoras, os quais, nos termos da legislação, poderiam abater o imposto devido ao final do período de apuração (no caso, anual), desde que as receitas a eles correspondentes também integrassem o resultado. Em outras palavras, poderiam, no máximo, compor um eventual saldo negativo de imposto (a restituir/compensar), apurado em 31/12/1999, mas nunca ser objeto de compensação autônoma, como pretende a recorrente, muito menos ainda sem qualquer comprovação quanto à liquidez e certeza do crédito alegado.

Ainda acerca do resultado apurado em 31/12/1999, cabe a mesma observação anterior: seria necessário provar que referido saldo negativo não foi esgotado nos PER/DCOMPs do processo administrativo nº 10183.000209/2005-49.

A compensação, em matéria tributária, é regida pelo art. 170 da Lei nº 5.172/1966 (CTN – Código Tributário Nacional):

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos,

do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

A extinção do crédito tributário se dá mediante o encontro de contas entre créditos tributários e créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. O Código estabelece, no entanto, que tais créditos devem ser líquidos e certos, sem prejuízo de outras garantias e condições previstas em lei ou, por delegação, pela autoridade administrativa.

O ônus da prova recai sobre quem alega o fato e dele se aproveita. Na situação sob exame, a recorrente alega possuir os créditos mas não demonstra sua origem e não apresenta escrituração contábil rigorosa, a permitir a inequívoca identificação do registro das compensações e da origem dos créditos alegados. Em suma, não demonstra nem comprova a liquidez e certeza dos créditos, pelo que tenho por correta a decisão de primeira instância que os não reconheceu.

Especificamente contra as multas isoladas que lhe são exigidas, a recorrente argumenta que seria descabida sua exigência, pois não haveria qualquer quantia a ser paga, nem teria ocorrido a falta de pagamento antecipado de IR ou CSLL por estimativa. Tece também considerações sobre a IN SRF nº 93, de 1997, e lembra, ao final, que no caso concreto não teria havido qualquer ausência de pagamento, tendo os tributos devidos sido corretamente quitados por compensação ou pagamento.

Conforme anteriormente demonstrado, não reconhecida, por falta de liquidez e certeza dos créditos apresentados, a compensação pretensamente realizada com débitos de estimativas de IRPJ, prevalece a falta de recolhimento das estimativas apontadas pelo Fisco, com os ajustes cabíveis conforme a decisão de primeira instância.

Aduz, ainda, a interessada que a multa isolada seria irrazoável, não guardando relação com a gravidade do ilícito que visa a coibir. Seria também desproporcional, inadequada, “vez que a finalidade das penalidades administrativas tributárias é a estimular o adimplemento do tributo, e no caso da multa isolada, a mesma é exigida precisa e exatamente quando o tributo cujo adimplemento já se deu, ou não é devido”.

Quanto a este ponto, é de se ressaltar que cabe à autoridade administrativa zelar pela correta aplicação da lei, descabendo quaisquer questionamentos acerca de sua razoabilidade ou adequação aos fins pretendidos. Tais considerações deveriam ser dirigidas ao legislador.

No que tange às decisões administrativas colacionadas pela recorrente, com todo o respeito que merecem, não são suficientes para convencer este relator da improcedência das multas exigidas isoladamente. Embora a matéria seja polêmica, comportando interpretações divergentes, entendo que a obrigação de recolher as estimativas não se confunde com a apuração do tributo ao final do período de apuração. É o que extraio dos dispositivos legais aplicáveis, abaixo transcritos:

Lei nº 8.981/1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que

demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Lei nº 9.430/1996:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

[...]

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 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.

[...]

Art.28.Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

A regra é a da apuração trimestral do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Se o contribuinte opta pela apuração anual, deve se submeter às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente à obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. Para que possa suspender ou reduzir esses recolhimentos, a lei impõe a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução do imposto.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual e pela suspensão/redução do imposto com base em balancetes, deixam de efetuar o recolhimento ou o fazem a menor, a sanção é aquela estabelecida pelo inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, cuja redação e alterações supervenientes já foram objeto de apreciação anteriormente, neste voto.

No caso em tela, a fiscalização apurou a necessidade de efetuar ajustes nos balanços/balancetes levantados pelo sujeito passivo. Com esses ajustes, evidenciou-se a insuficiência de recolhimento nos meses de junho, setembro e outubro/2001, devendo o contribuinte, assim, sujeitar-se à penalidade que lhe é exigida mediante este processo.

A penalidade aplicada isoladamente, insisto, é pela falta da antecipação da estimativa mensal por imposição legal, e não se confunde com outra penalidade, a ser aplicada pela insuficiência do recolhimento do tributo ao final do período de apuração anual, o que, no caso concreto, não ocorreu.

Embora, para este Relator, a informação a seguir não influencie a decisão, registro, para aqueles que pensam diferente, que, no ano-calendário 2001, a interessada apurou lucro real positivo, com imposto de R\$ 2.346.471,79 (linha 12A/01) e adicional de R\$ 1.540.314,52 (linha 12A/03). Esses valores constam da DIPJ do exercício 2002, ano-calendário 2001, ND 1052417, entregue em 28/06/2002, e não foram alterados nas declarações retificadoras ND1256976, entregue em 22/03/2007 nem na ND 1257933, entregue em 30/04/2007.

Finalmente, a recorrente aduz razões acerca da multa isolada por falta de apresentação da declaração ou apresentação fora do prazo fixado (Lei nº 8.981/1995, art. 88). Por absoluta falta de pertinência com o litígio estabelecido no presente processo, deixo de conhecer desses argumentos.

Em conclusão, por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso voluntário, reduzindo de 75% para 50% o percentual das multas isoladas de que trata o presente processo.

(assinado digitalmente)

WALDIR VEIGA ROCHA