



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

**Processo n°** 10320.000919/2008-08  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.321 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de setembro de 2014  
**Matéria** MULTA ISOLADA/PIS e COFINS  
**Recorrente** LOJAS GABRYELLA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Tendo o auto de infração preenchido os requisitos legais e o processo administrativo proporcionado plenas condições à interessada de contestar o lançamento, descabe a alegação de nulidade

AÇÃO JUDICIAL. EFEITOS NO PAF.

A propositura de ação judicial preventiva (antes do lançamento do tributo) não desobriga a Fazenda Pública de formalizar o lançamento, mesmo que haja suspensão da exigibilidade do crédito tributário por qualquer das formas mencionadas no art. 151 do CTN

A propositura de ação judicial, antes ou depois da autuação, importa em renúncia à instância administrativa, desde que tenham o mesmo objeto.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO EM AÇÃO JUDICIAL.

Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação somente será recepcionada pela Receita Federal após prévia habilitação do crédito. O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou o deferimento do pedido de restituição ou de ressarcimento.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é

sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL para cancelar as multas isoladas sobre estimativas não pagas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta.

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Presidente e Redator para a Formalização do Voto Vencedor

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto – Relator

Considerando que o Presidente à época do Julgamento não compõe o quadro de Conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na data da formalização da decisão, e as atribuições dos Presidentes de Câmara previstas no Anexo II do RICARF (Regimento Interno do CARF), a presente decisão é assinada pelo Presidente da 4ª Câmara/1ª Seção André Mendes de Moura em 04.09.2015. Da mesma maneira, tendo em vista que o redator designado Sérgio Luiz Bezerra Presta não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Presidente André Mendes de Moura será o responsável pela formalização do voto vencedor.

Composição do colegiado. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Sérgio Luiz Bezerra Presta e Jorge Celso Freire da Silva (Presidente à Época do Julgamento).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra Acórdão da 3ª Turma da DRJ/Fortaleza. Adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância, compondo em parte este relatório:

Contra o sujeito passivo de que trata o presente processo foram lavrados os autos de infração a seguir indicados:

Multa exigida isoladamente relativa ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ, fls. 09/16, no valor total de R\$ 1.856.170,36.

Multa exigida isoladamente relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, fls. 38/44, no valor total de R\$ 906.914,79.

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 60/64, no valor total de R\$ 816.911,48, incluindo encargos legais.

Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, fls. 75/79, no valor total de R\$ 39.914,80, incluindo encargos legais.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, relacionadas a cada auto de infração, foram apuradas as seguintes infrações:

01 - IRPJ e CSLL - Multas Isoladas - Diferença Apurada entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago - Estimativa

Em procedimento de verificações obrigatórias, efetuadas por amostragem, foram observadas divergências entre os valores declarados/pagos e os valores escriturados gerando falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incidente sobre a base de cálculo estimada, em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Os fundamentos e resultados dos exames levados a cabo na ação fiscal estão demonstrados nas Planilhas do Sistema Papéis de Fiscalização da RFB, quais sejam: "DEMONSTRATIVO DE TRIBUTOS DEVIDOS COM BASE NA ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA", "DADOS INFORMADOS À RFB" (contendo os Valores Declarados pela pessoa jurídica em DCTF e/ou por ela Recolhidos - estes últimos conforme os registros do Sistema SINAL03 da RFB), e "DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS PELO AFRFB". O período fiscalizado cobre os anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006, bem como os meses de Janeiro a Maio de 2007. O exame da escrituração do contribuinte (DIÁRIO/RAZÃO) referente a tais períodos revela, em diversos meses, a apuração de Estimativas de IRPJ e de CSLL a Recolher, sem que, todavia, tenha havido o devido recolhimento. Vejamos.

Para 2003, em todos os meses, o contribuinte escriturou Estimativas a Recolher de IRPJ e de CSLL, com pagamento apenas parcial relativo aos meses de Maio, do IRPJ, e, de Maio e Novembro, da CSLL.

Para 2004, as Estimativas de IRPJ e CSLL devidas, de Janeiro a Setembro, foram suprimidas por alegadas compensações, enquanto os meses de Outubro a Dezembro apresentam efetivamente Estimativas a Recolher de IRPJ e CSLL, não pagas.

Para 2005, a escrituração apura Estimativas de IRPJ a Recolher referentes aos meses de Janeiro a Maio, enquanto Outubro e Novembro têm suas Estimativas de IRPJ reduzidas a zero por alegadas compensações. Por sua vez, os meses de Junho a Setembro, e Dezembro, não-estão no escopo desta autuação, uma vez que foram objeto de exação anterior à conta de Lançamento de Multa por Compensações Consideradas Não Declaradas, conforme processo administrativo 10320.002721/2005-16.

Ressalta-se que, para o quadriênio 2003/2006, as DIPJ apresentadas pelo contribuinte são todas em consonância com Escrituração - na modalidade Lucro Real com apuração anual e recolhimento por estimativa do IRPJ e da CSLL.

Para 2007, as contas IRPJ a Recolher (2.1.1.06.034) e CSLL a Recolher (2.1.1.06.035) são apresentadas com o histórico "SEM MOVIMENTO". Não obstante, o exame das contas consideradas na definição das Estimativas mensais de IRPJ e CSLL conduz inexoravelmente à apuração de Estimativas realmente devidas a Recolher de IRPJ e CSLL, inclusive pela ausência de quaisquer Balancetes de Suspensão/Redução das Estimativas. Assim é que restaram levantados o IRPJ e a CSLL Estimados para os meses de Janeiro a Março e Maio, para os quais não houve os respectivos recolhimentos.

Enquadramento Legal: Arts. 222, 843, e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99;

02 - COFINS/PIS - Incidência Não-Cumulativa - Diferença Apurada Entre o Valor Escriturado e o Declarado/Pago.

Em procedimento de verificações obrigatórias, efetuadas por amostragem, foram observadas divergências entre os valores declarados/pagos e os valores escriturados gerando falta de pagamento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). Os fundamentos e resultados dos exames levados a cabo na ação fiscal estão demonstrados nas Planilhas do Sistema Papéis de Fiscalização da RFB, quais sejam: "DEMONSTRATIVO DE TRIBUTOS DEVIDOS COM BASE NA ESCRITURAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA", "DADOS INFORMADOS À RFB" (contendo os Valores Declarados pela pessoa jurídica em DCTF e/ou por ela Recolhidos - estes últimos conforme os registros do Sistema SINAL03 da RFB), e "DEMONSTRATIVO DE DIFERENÇAS APURADAS PELO AFRFB".

O período fiscalizado, em resultado do que foram lavrados os Auto de Infração, cobre os anos-calendário de 2003, 2004, 2005, 2006, bem como os meses de Janeiro a Maio de 2007. O exame da escrituração do contribuinte (DIÁRIO/RAZÃO) referente a tais períodos revela, em diversos meses, a efetiva apuração de COFINS a Recolher e, bem assim, de PIS a Recolher, sem, contudo, terem havido os respectivos recolhimentos e/ou declarações em DCTF's dos valores apurados, em cada caso.

Registra-se que os meses de Maio, Julho a Setembro, e Novembro e Dezembro, todos de 2005, tanto no caso da COFINS, quanto da PIS, ficaram fora do escopo desta autuação, uma vez que já foram contemplados em prévio lançamento de ofício, à título de Multa por Compensações Consideradas Não Declaradas, conforme o Processo Administrativo 10320.002721/2005-16.

Igualmente, e pela mesma razão, estão excluídos desta exação os meses de Janeiro de 2006, quanto à contribuição ao PIS, e Fevereiro de 2006, quanto à Cofins. Foram acostados aos autos, além dos documentos já referidos, os MPF's, Termos, Intimações, Correspondências do contribuinte, DIPJ's, Registros do Sistema SINAL03 da RFB, Avisos de Recebimento, entre outros elementos probantes, que, em seu conjunto integram de modo indissociável este PAF.

Enquadramento Legal - Art. 149 da Lei nº 5.172/66; Arts. 1º, 2º, 5º e 11 da Lei nº 10.833/03.

Inconformado com as exigências, das quais tomou ciência em 26/02/2008, fls. 812/813, apresentou o contribuinte impugnações em 24/03/2008, fls. 817/842 (IRPJ), 2.763/2.788 (CSLL), 4.663/4.679 (PIS) e 5.588/5.604 (COFINS) contrapondo-se aos lançamentos com base nos argumentos a seguir sintetizados. IRPJ:

#### 1. ESCORÇO DA AUTUAÇÃO.

As diferenças apontadas pela Fiscalização, por si só NÃO configuram violação à legislação tributária, muito menos consubstanciam falta de pagamento de imposto, porquanto, TODO O TRIBUTO DEVIDO PELA IMPUGNANTE FOI QUITADO (EXTINTO), OBJETO DE COMPENSAÇÃO, e quanto a isto não pode haver dúvida, conforme aferiu o próprio Fiscal Autuante.

Pior é que a Autuação está fundada em comando expressamente alterado por legislação mais recente, evidenciando sua absoluta impropriedade, tendo em vista a inexistência de previsão legal que justifique a penalidade, nos termos em que aplicada.

Não obstante, mesmo a Contribuinte tendo cumprido com suas obrigações tributárias referente aos exercícios fiscais citados e obedecendo a legislação vigente, o Fiscal Autuante resolveu empregar uma interpretação passional aos fatos para imputar multa isolada, denotando interesses meramente arrecadatórios, O QUE É PROIBIDO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E PELO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

No caso, não só se configura totalmente insubsistente a fundamentação legal apontada no Auto de Infração combatido, como também a conclusão ofertada se apresenta manifestamente incoerente com a realidade fática, principalmente em face dos precedentes jurisprudenciais de lavra do Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes, máximo órgão julgador tributário do próprio Ministério de Fazenda, exatamente em sentido contrário, evidenciando a necessidade de sua desconstituição.

De fato, ao final deste Processo Administrativo a presente Impugnação/Defesa deverá ser julgada procedente em todos os seus termos, sendo anulado e, conseqüentemente, desconstituído o lançamento realizado, porquanto está em dissonância com os fatos verdadeiramente ocorridos, em afronta a legislação vigente e ao entendimento pacificado na jurisprudência administrativa.

## 2. PRELIMINARES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO:

### 2.1. Ausência de Requisito Essencial de Validade e Eficácia - Falta de Previsão Legal.

A presente Autuação é nula de pleno direito, em razão da ausência de requisito básico de validade e constituição, porquanto não há base legal que autorize o lançamento efetivado. É que, qualquer ato praticado pela Administração Pública, ainda mais a imputação de multa, impõe atenção aos limites da lei.

Configura-se imprescindível que os supostos ilícitos cometidos, assim como as penalidades atribuídas, estejam delineados na legislação vigente e sejam corretamente descritos na autuação fiscal, sob pena de cerceamento de defesa. No entanto, o que se verifica de plano no Enquadramento Legal constante do Auto em questão é a citação de diversos dispositivos legais que não definem a multa aplicada, além de apresentarem-se modificados pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Ora, mencionar comando normativo que não diz respeito penalidade imputada, como fundamento ao lançamento fiscal, é o mesmo que dizer nenhum, violando não só o princípio da legalidade imposto à Administração Pública pelo arts. 37 e 150, inc. I, ambos da CF/88, assim como ao princípio jurídico de ampla defesa albergado no art. 5º, LV da mesma Carta Magna.

De fato, o Auto de infração faz referência expressa aos arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, inc. IV do Regulamento do IRPJ.

Avulta dos atos legais indicados no auto de infração A TOTAL AUSÊNCIA DE IMPUTAÇÃO DE MULTA DE 50% SOBRE DIFERENÇAS APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA, ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS EFETIVAMENTE RECOLHIDOS.

Percebe-se ainda que as normas citadas fazem referência ao §1º do art. 44 da Lei 9.430/1996, cujo texto atual sofreu alterações promovidas pela Lei 11.488/2007.

Obviamente que o comando normativo Regulamentar citado no Auto de Infração NÃO pode ser aplicado, porquanto além de não fazer qualquer relação com os fatos imputados e multa aplicada, está fundado em texto legal alterado por lei superveniente. E como não há pena sem prévia cominação legal (art. 50, inc. XXXIX da CF188), a exigência fiscal não pode prosseguir.

Ressalte-se ainda que, até mesmo as penalidades estabelecidas no novo comando legal não poderiam ser aplicadas aos casos supostamente ocorridos, porquanto anteriores a sua vigência.

Como cediço, a irretroatividade das leis é um princípio jurídico fundamental. Faz parte do cerne do Direito, de sorte que a sua preservação é necessária à própria integridade e serventia do sistema jurídico. Um sistema de leis retroativas seria a própria negação do que há de mais essencial no Direito.

Cuida-se, aliás, de um princípio que preserva a segurança jurídica. Se o legislador pudesse editar leis retroativas, ninguém saberia mais como

se comportar, uma vez que a qualquer momento a norma poderia ser alterada com reflexos nos fatos já ocorridos, desconstituindo o padrão do que é permitido e do que é proibido.

Assim, para garantir a harmonia das relações jurídicas, o princípio da irretroatividade está consagrado na Constituição Federal como um direito fundamental do cidadão, vedando tanto a cobrança de tributo como a aplicação de penalidade instituída ou aumentada depois de ocorrida situação fática prevista em lei superveniente.

É que "a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu", assim como "não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (art. 5º, incs. XL e XXXVI respectivamente, da CF/88).

E como se isto não bastasse, no capítulo em que trata do Sistema Tributário Nacional, estabelece, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, bem como no mesmo exercício financeiro que for publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150 e incisos da CF/88).

A Autuação para ser válida só pode considerar a regra legal em vigor, que alcance os fatos efetivamente ocorridos, e desde que corretamente descritos no lançamento fiscal, situação inócurrenente no Auto de Infração, porquanto aponta como fundamento de validade norma regulamentar que não diz respeito a imputação aplicada, inclusive modificada por lei superveniente aos fatos, muito menos considerou a verdadeira razão das diferenças encontradas (compensação, que extinguiu a exigência fiscal).

De fato, os artigos apontados no Enquadramento Legal trazido no Auto de Infração guerreado (arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, inc. IV do Regulamento do IRPJ), não impõem multa em 50% (cinquenta por cento) incidente sobre a diferença entre os valores escriturados e os recolhidos. E não se concebe exigência fiscal sem que seja apontada a base jurídica aplicável ao caso.

As insinuações trazidas no Auto combatido, quanto As "diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado/pago", não podem ser sequer consideradas, porquanto inexistentes, tendo em vista NÃO HAVER DIFERENÇAS PORQUANTO O TRIBUTO FOI QUITADO. Conforme o próprio Fiscal informa rapidamente no relato dos fatos, os supostos valores foram extintos em face de compensação efetivada. Aliás, ressalte-se que o exercício de 2008 - ano-calendário 2007, ainda pende de apuração do valor devido no ajuste anual.

De qualquer modo, é de conhecimento comum que o poder instituído à Administração Pública de tributar, submete-se aos ditames constitucionais em vigor, que impõe limites específicos à atividade tributária, não podendo ser ultrapassados sob risco de afronta a todo ordenamento jurídico, o que não pode ser admitido, muito menos pela própria Autoridade Administrativa, de quem se espera atuação dentro da lei (art. 37 da CF/88).

Saliente-se que os princípios constitucionais tributários constituem garantia fundamental dos direitos individuais outorgados aos cidadãos contribuintes.

Ou seja, tais limitações têm, por destinatário exclusivo, os poderes estatais, que se submetem a imperatividade das restrições previstas no ordenamento jurídico.

E sendo o lançamento, enquanto Denúncia Fiscal, meio de constituição de crédito tributário, este não pode trazer dúvidas quanto a sua fundamentação legal, sob pena de violar a legislação vigente, porquanto "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa sendo em virtude de lei" (art. 50, inc.II, da CF/88). Aliás, esta é a principal razão pela qual a administração pública deve obedecer aos princípios de legalidade e moralidade (caput do art. 37 da CF/88).

No caso, é notório que houve desrespeito às normas constitucionais e legais em referência, posto que da lavratura do Auto não consta base legal autorizativa, específica, que imponha multa isolada de 50% incidente sobre o valor escriturado do tributo, cujos valores inclusive já foram quitados em face de compensação ou pendem de ajuste do exercício fiscal, como é o caso do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2007.

A atividade administrativa não está passível de interpretações casuais de interesses meramente arrecadatários de seus agentes, que por vezes entenebrece sua condição de servidores públicos. Toda a atividade do Estado está adstrita à previsão legal (art. 5º, II e art. 37, da CF/88). Assim, o Poder Público não pode exigir, impor, suspender, tampouco punir o administrado, senão em virtude da lei. Não há espaço para arbitrariedade ou imposições desprovidas de supedâneo normativo. E o princípio da legalidade protege o cidadão de exigências fora da lógica jurídica e da previsão legal, conforme se apresenta a imputação de multa isolada, até porque incorrente quaisquer diferenças entre os valores escriturados e o declarado/pago.

De todo modo, é assente na doutrina e na jurisprudência que tal circunstância, AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ESPECIFICAMENTE QUANTO À IMPUTAÇÃO DE PENA, promove a nulidade de todo ato decorrente.

Na lição do inesquecível mestre Hely Lopes Meirelles, "Ato nulo é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos, ou no procedimento formativo." (O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário, 2º ed., J. Tronfino, RJ-1950, p. 149).

Por todo o exposto, a única conclusão plausível é no sentido de que a referida Autuação deixou de preencher requisito que confere validade e eficácia ao ato praticado, resultando em sua nulidade, haja vista que não informa suporte jurídico vigente, face ao conteúdo da norma disciplinadora à espécie, porquanto a legislação apontada no Auto NÃO PREVÊ PENALIDADE de 50% sobre as diferenças apuradas entre os valores escriturados e os efetivamente recolhidos.

Assim, o Auto de Infração combatido deve ser declarado nulo, posto que deixou de identificar qual a previsão legal da penalidade imputada.

## 2.2. Violação do Princípio Constitucional da Ampla Defesa.

Diante das incorreções apontadas, resta evidente a violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Ignorando qual a legislação que

autoriza a cobrança da multa imputada, a Defendente fica impossibilitada de conferir seu acerto, e obviamente de se defender.

Ora, o art. 5º, inc. LV, da Constituição Federal garante explicitamente aos litigantes, inclusive em processo administrativo, o exercício ao contraditório e ampla defesa, outorgando ao cidadão da possibilidade de apresentar suas razões e pugnar pelo respeito a seus direitos, da forma que lhe convier.

A defesa salienta que esse é o mesmo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme RMS 18.559/AM, Rel. Ministro GILSON DIPP, QUINTA TURMA, DJ 16.11.2004, p. 304, e MS 6.085/DF, Rel. Ministro EDSON VIDIGAL, TERCEIRA SEÇÃO, DJ 13.09.1999, p. 40).

E o direito ao contraditório e a ampla defesa configuram direitos invioláveis, erigidos como cláusulas pétreas, insuscetíveis de modificação, aos quais estão adstritos, sem exceção, os órgãos administrativos, não sendo possível a estes se furtar.

No caso vertente, conforme os fatos expostos, apresenta-se inquestionável a violação a tais princípios. Apesar da atividade administrativa decorrer de regra jurídica inquestionável, em que é dever da administração (obrigação legal), apontar a legislação que fundamenta a exigência fiscal, NÃO foi isso que ocorreu.

Deste modo, permanecendo firmes as dúvidas sobre qual o fundamento jurídico que serve de base à Autuação, elemento comprobatório da validade e eficácia do lançamento fiscal, em face da ausência de fundamentação legal, o que impede a Impugnante ao exercício do direito de ampla defesa, deve ser declarado NULO o citado Auto de Infração, sendo o que se requer desde já.

### 3. RAZÕES DE MÉRITO QUE DESCONSTITUEM A EXIGÊNCIA FISCAL:

3.1. Inocorrência de diferenças entre o escriturado e o que foi declarado/quitado — extinção do crédito tributário por compensação.

Acaso sejam superadas as preliminares de nulidade anteriormente postuladas, o que se admite apenas por excesso de argumentos, e rejeitadas as teses de ausência de suporte fático que enseje a autuação e de cerceamento do direito de defesa, no mérito, também não merece prosperar o lançamento guerreado, de acordo com as razões expostas a seguir.

No caso, o Auto de Infração combatido desconsidera as compensações efetivadas, devidamente apontados em Procedimentos Administrativos próprios, e oriundas de transferências de créditos à Defendente.

Apenas para facilitar a compreensão da real situação jurídica, a defesa apresenta a Tabela abaixo, apontando os valores questionados no Auto em debate, e os procedimentos Administrativos de compensação correspondentes:

FG	Valor DCTF	PAGTO.	SALDO	PROC. COMP.	Vr. Considerad	Multa 50% Al.
----	------------	--------	-------	-------------	----------------	---------------

					0	
31/01/2003	59.836,12	-	59.836,12	10320000919/2003-95	59.836,12	29918,06
28/02/2003	55.837,67	-	55.837,67	10480005416/2003-73	55.837,67	27918,84
31/03/2003	51.300,54	-	51.300,54	10480005416/2003-73	51.300,54	25.650,27
30/04/2003	53.114,88	-	53.114,88	10480013273/2002-92	53.114,88	26.557,44
31/05/2003	80.404,18	51.025,28	18.647,01	10480005416/2003-73	29.378,90	14.689,45
			10.731,89	10480007528/2003-69		
30/06/2003	69.220,37	-	50.000,00	10480013273/2002-92	69.220,37	34.610,19
		-	19.220,37	10480005416/2003-73		
31/07/2003	78.702,09	-	78.702,09	10480005416/2003-73	78.702,09	39.351,05
31/08/2003	68.221,06	-	68.221,06	10480005416/2003-73	68.221,09	34.110,55
30/09/2003	74.223,33	-	74.223,33	13706001764/00-54	74.223,33	37.111,67
31/10/2003	80.389,72	-	80.389,72	19647007387/2004-90	80.389,72	40.194,86
30/11/2003	88.210,35	-	88.210,35	19647007387/2004-90	88.210,35	44.105,18
31/12/2003	179.340,30	-	179.340,30	19647007387/2004-90	179.340,30	89.670,15
31/10/2004	139.762,63	-	139.762,63	10945001830/2005-61	139.762,83	69.881,32
30/11/2004	140.883,73	-	140.883,73	10945001830/2005-61	140.883,73	70.441,87
31/12/2004	217.782,65	-	217.782,65	10945001830/2005-61	217.782,65	108.891,33
31/01/2005	115.204,87	-	115.204,87	10945001830/2005-61	115.204,87	57.602,44
28/02/2005	90.560,08	-	90.560,08	10945001830/2005-61	90.560,08	45.280,04
31/05/2005	146.982,85	-	146.982,85	10945001830/2006-61	146.982,85	73.491,43
31/01/2007	-	-	-	-	414.740,68	207.370,34
28/02/2007	-	-	-	-	682.803,00	341.401,50
31/03/2007	119.782,36	-	119.782,36	10320000598/2006-71	290.361,21	145.180,61
31/05/2007	208.789,46	-	208.789,46	10320000598/2006-71	585.483,54	292.741,77

Conforme se observa facilmente, em princípio não se pode falar em diferenças entre valores escriturados e os pagos, porquanto TODOS os valores lançados na escrita fiscal (DCTF) foram objeto de compensação, isto é, restaram quitados e portanto, extintos os respectivos créditos tributários.

E mesmo que sejam glosadas tais compensações, não se pode considerar como "diferentes" as informações prestadas por meio de DCTF e os valores quitados/pagos, diante da igualdade do montante informado na escrita fiscal e os valores creditícios ofertados em pagamento.

Disseque-se que o fato descrito na autuação NÃO corresponde à realidade fática ocorrida, sendo fruto de interpretação passional, sem previsão legal, manifestando interesses meramente arrecadatórios, não se concede a imputação cometida.

Não obstante, cumpre frisar a impropriedade quanto à desconsideração da compensação efetivada. A jurisprudência dos Tribunais Superiores acolhe favoravelmente a efetivação da restituição de valores indevidamente recolhidos por via da compensação, ainda mais quando o contribuinte dispõe de sentença transitada em julgado, proferida em sede de ação própria que obteve o reconhecimento da repetição de indébito.

Tal entendimento decorre da assertiva de que, obtendo o contribuinte título judicial favorável, não se lhe pode negar o direito a restituir-se por via de compensação, inclusive previsto na lei.

Com efeito, na hipótese de obtenção de decisão judicial favorável transitada em julgado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de executar o título judicial, pretendendo o recebimento do crédito por via do precatório, ou proceder à compensação tributária, eis que constituem, ambas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da Parte/Contribuinte quando procedente a ação. Ora, o direito à restituição do indébito (quer seja por meio de precatório ou pelas vias da compensação, conforme opção pessoal do credor contribuinte) é direito de crédito (art. 165, do CTN), sendo, portanto, disponível, consoante norma trazida no art. 286 do Código Civil.

Vale salientar que a relação do Contribuinte com a Fazenda Pública é alterada quando o primeiro efetua pagamento impróprio, inclusive reconhecido judicialmente, gerando o direito de exigir do Poder Público a devolução do que desembolsou indevidamente. Por isso que, na ausência de regra tributária expressamente proibitiva, aplica-se a regra geral que trata de cessão de créditos, máxime por não se tratar, o crédito do contribuinte, de direito intransferível, indisponível ou personalíssimo.

Negar que os créditos do contribuinte oriundos de pagamento indevido de (in)débitos tributários, sejam cedidos, equivale a desconstitui-los de liquidez e impedir seu aproveitamento, em total desprestígio a decisão judicial neste sentido, e em afronta ao ordenamento jurídico em vigor.

Nesse sentido, a defesa transcreve lição de Alfredo Augusto Becker, sobre as relações jurídicas decorrentes do empréstimo compulsório, que considera serem aplicadas no debate em questão.

Aliás, o próprio Código Tributário, em seu art. 166, ao impor que, para pleitear a restituição de tributo que comporte a transferência do respectivo encargo financeiro, o contribuinte de fato deva comprovar autorização do contribuinte de direito, termina por sugerir a possibilidade de cessão do direito à restituição.

Ora, a Cessão de Créditos "é um negócio jurídico bilateral, gratuito ou oneroso, pelo qual o credor de uma obrigação (cedente) transfere, no todo ou em parte, a terceiro (cessionário), independentemente do consenso do devedor (cedido), sua posição na relação obrigacional, com todos os acessórios e garantias, salvo disposição em contrário, se, que se opere a extinção do vínculo obrigacional (Resolução nº 1.962/92; RT, 430:156 e 644:1547" (Maria Helena Diniz, in "Código Civil Anotado", 8 ed. Atual de acordo com novo Código Civil, Editora Saraiva, p. 237).

E a Nova Lei Civil em vigor - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -, regulamenta a Cessão de Créditos como instrumento de negócio jurídico.

Em decorrência da previsão legal, compreende-se que, embora não se exija forma específica - porquanto se configura como negócio não solene e consensual, bastando simples manifestação de vontade do cedente e do cessionário -, para que se efetue a Cessão de Crédito e produza efeitos perante terceiros, deve ser celebrado mediante instrumento público ou particular, revestido das solenidades dispostas no art. 654, §1º do Novo Código Civil (art. 288 do mesmo Código), e providenciada notificação ao devedor (art. 290 do Novo Código Civil).

De qualquer modo, o comando legal autoriza a cessão de qualquer crédito desde que não haja oposição legal, nem impedimento em face da

natureza da obrigação, ou ainda em decorrência de convenção entre credor e devedor.

Destaque-se, por fim, que tal instrumento jurídico IMPÕE A TRANSFERENCIA NÃO SÓ DOS CRÉDITOS EM SI, MAS DE TODOS OS SEUS ACESSÓRIOS, como por exemplo, a ausência de restrições quanto ao melhor aproveitamento destes créditos, e quanto a isto não pode haver dúvidas!

Nestes termos, deve ser ressaltada a norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Conforme dispõe a regra referenciada, ao qual o procedimento de lançamento tributário está adstrito, a total impossibilidade de se alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, além de conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela legislação em vigor, inclusive para fins meramente arrecadatórios.

Apesar da Autoridade Administrativa ter a obrigação de efetivar o lançamento e exigir a quitação dos seus créditos tributários, não pode desprezar o disposto no art 110, do CTN. De fato, "se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição" (Ministro Luiz Gallotti, no voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758-GB, RTJ66/165, ementa publicada no DJ 31/08/1973).

Neste sentido, se existe um negócio jurídico que não é próprio do Direito Tributário — in casu, a Cessão de Créditos — cujo conteúdo já está incorporado ao ordenamento legislativo nacional, a autoridade fiscal não está autorizada a alterar o seu conceito e conseqüências jurídicas, na mera expectativa de aumentar a arrecadação tributária.

No caso, com a transferência do crédito, transmitiu-se também a titularidade na relação jurídica que o Cedente mantinha com o Poder Público, investindo-se, a Cessionária/Defendente, em todos os direitos inerentes ao crédito cedido.

Mesmo admitindo-se a possibilidade da legislação estabelecer certas condições, à luz da natureza jurídica do crédito tributário objeto da cessão, na hipótese das transferências apontadas neste Auto não há qualquer impedimento, restrição ou óbice ao negócio jurídico efetivado (cessão de créditos tributários), em toda sua plenitude.

De fato, inexistente regra expressa de proibição à transferência de créditos tributários, sendo certo que o cessionário sub-roga-se inteiramente nos direitos do cedente, seja para compensar ou receber os valores monetários, assim como na forma de aproveitamento destes créditos, sem nenhuma restrição percentual.

Esta é a razão pela qual não se pode simplesmente desconsiderar os valores compensados, para aplicar sanção indevida. Cedido o crédito, é lícito à Defendente/Cessionária compensá-lo com os seus débitos, PORQUANTO SAO CRÉDITOS PRÓPRIOS, não de terceiros, sendo certo que o art. 66, § 30, da Lei 8.383/91 permite o recebimento ou a compensação do indébito tributário.

Conforme documentos anexados a presente, os créditos compensados da Defendente foram cedidos pelos instrumentos jurídicos de Cessão de Créditos, nos termos da lei civil. Assim, demonstrando sua total boa-fé, a Empresa se esmerou em informar à Receita Federal todos os seus procedimentos, assinalando a quitação dos referidos débitos em face da compensação realizada, não havendo razão lógica ou jurídica para ser penalizada por supostas "diferenças entre o valor escriturado e o pago", porquanto flagrantemente inexistentes.

Ora, é pacífico o entendimento jurisprudencial pela possibilidade do contribuinte utilizar créditos advindos de cessão creditícia, para compensar com os débitos existentes (ementas de julgados transcritas pela defesa).

Aliás, quanto aos créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado, está expressamente prevista a possibilidade de sua transferência no art. 567, II, do CPC, que autoriza o prosseguimento da execução pelo cessionário e não impõe qualquer outra restrição, além da necessidade do direito ter sido transferido por ato entre vivos.

Nestes termos, para a formação do instituto jurídico em questão - cessão de créditos - não é necessária a concordância do devedor executado, in casu, a Unido Federal.

Ademais, a própria Constituição Federal a prevê, no caput do art. 78 das ADCT, a possibilidade de cessão de créditos.

Esse entendimento, apoiado na regra processual, sempre prevaleceu na jurisprudência dos Tribunais pátrios.

Embora o Auto de Infração combatido fundamente a multa aplicada em norma jurídica inaplicável ao caso, também não se pode olvidar que, para que haja justiça, é necessário que o ordenamento jurídico seja considerado como um todo, de modo a afastar qualquer antinomia que leve a contrariar o próprio interesse normativo na preservação da paz social. Ainda mais porque o direito é um sistema, e neste, nenhuma norma jurídica pode ser interpretada isoladamente, com parcimônia.

Como já posto anteriormente, é da natureza jurídica do instituto da Cessão Creditória a outorga, ao Cessionário, do exercício dos atos necessários para a conservação do direito cedido.

Nesse sentido, o novo Código Civil, dispõe que, "Independentemente do conhecimento da cessão pelo devedor, pode o cessionário exercer os atos conservatórios do direito cedido." (art. 293).

Portanto, em face da cessão dos créditos, transfere-se também a titularidade na relação jurídica que o Cedente mantinha com a União, nos termos da manifestação jurisprudencial do Egrégio STJ.

Sendo insofismável o poder do cessionário praticar "atos conservatórios do direito cedido", porquanto inerente ao instituto da cessão creditória, não pode a Administração Tributária mitigar ou desconsiderar tal direito, sob pena de vergaste ao art. 110 do Código Tributário Nacional. A própria Carta Magna impõe limites à atividade tributária, que não podem ser ultrapassados, sob pena de afronta ao ordenamento jurídico, o que não pode ser admitido, muito menos

pela própria Autoridade Administrativa, de quem se espera seu atuar dentro da legalidade (art. 37 da CF/88).

E o princípio da legalidade protege o cidadão de exigências fora da lógica jurídica e da previsão legal, conforme representa a aplicação de multa em face de diferenças inexistentes, porquanto os valores foram devidamente quitados por compensação com créditos próprios (não de terceiros), adquiridos pelo instrumento jurídico de Cessão de Créditos, que promove a transferência de todos os direitos creditórios do cedente, violando a Constituição (art. 5º, inc.II, e art. 37), e em flagrante afronta ao art. 110 do CTN.

Pelo exposto, INEXISTINDO QUALQUER DIFERENÇA ENTRE OS VALORES ESCRITURADOS E OS EFETIVAMENTE PAGOS, QUITADOS EM FACE DE COMPENSAÇÃO REALIZADA, resta manifestamente ilegal a multa aplicada, devendo ser o julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração.

3.2. Da Inaplicabilidade da imposição de qualquer sanção em razão da suposta ausência de recolhimento do IRPJ, quando da apuração por estimativa.

No caso, mesmo sem fundamentação legal, a Autuação pretende impor a cobrança de multa que impõe valores exorbitantes, incidente sobre o valor estimado do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, sob a alegativa da ocorrência de "DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO".

Como comprovado, nenhum valor deixou de ser recolhido, de modo que não ocorreu qualquer das diferenças apontadas. Inexiste, portanto, conduta que impunha penalidade pelo não pagamento de créditos tributários exigíveis, posto que compensados e informados em DCTF's, principalmente tomando com base os valores escriturados por estimativa.

O Primeiro Conselho de Contribuintes já advertiu que "O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano" (Recurso nº 140179, 1ª Câmara, Processo nº 10508.000246/2002-02, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, Acórdão 101-95347).

No caso, as compensações efetivadas não representam de forma alguma sonegação fiscal ou algum tipo de vantagem tributária ilegal, porquanto antes de qualquer procedimento fiscal, o tributo efetivamente devido restou declarado e compensado.

É que a imputação imposta se refere a período de apuração encerrado, que teve tributo quitado por meio de compensação, nos termos das DIPJ's apresentadas, DCTF's originais e DCTF's retificadas. Nestes casos é uniforme o posicionamento jurisprudencial administrativo no sentido da impossibilidade de autuação.

De todo modo, diante da incoerência de qualquer prejuízo ao Fisco, a interpretação trazida no Auto não pode prevalecer, até porque está em flagrante dissonância com entendimento pacificado no Eg. Primeiro Conselho de Contribuintes, que só admite a exigência da multa isolada sobre diferenças de IRPJ

por estimativa, se apuradas no curso do próprio ano-calendário ou, após o seu encerramento, resultar sonegação fiscal em face de insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração no ajuste anual, o que efetivamente não ocorreu.

São inúmeros os precedentes neste sentido.

Ora, o intérprete da lei que pretende aplicar norma que institui penalidade consubstanciada em multa isolada a ser imputada em casos específicos, deve consignar o sentido da norma, de modo que lhe permita a realização da sua finalidade. Contudo, a pretexto de concretizá-la, não pode desprezar o conteúdo de todo o ordenamento jurídico, violando os princípios básicos do direito, a pretexto de aumentar a arrecadação.

De fato, sendo a finalidade social da lei a forma prevalecente de interpretação (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 5º), não se pode acatar interpretação que negue o sentido e o fim pretendido pela norma.

O ilustre Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello ensina que, "Em rigor, o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. mais que isto: é uma inerência dele; está nele contido, pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja, na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada."

E para que haja justiça, é necessário que o ordenamento jurídico seja considerado em conjunto, como um todo, de modo a afastar qualquer antinomia que leve a contrariar o próprio interesse normativo na preservação da paz social. Não se pode olvidar que o direito é um sistema, e neste, nenhuma norma jurídica pode ser interpretada isoladamente, com parcimônia.

Esta é a razão pela qual se afirma que o atendimento a qualquer norma legal deve guardar coerência interna com o ordenamento jurídico vigente. Noutro dizer, o cumprimento de um enunciado, mesmo e principalmente quando imputa penalidade, não pode levar ao descumprimento de outro.

Nestes termos, para que seja acolhido determinado fato como antijurídico ao ponto de carecer de punição, deve estar embasado em previsão legal específica, e estar atinado diretamente à proporcionalidade entre o delito e a sanção, sob pena de superar o sentido e a finalidade exigida pela norma.

A penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao suposto dano, e não seja forma sub-reptícia de aumento de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou leve empresas ao estado de insolvência.

No caso em questão, se a intenção do fiscal era aplicar norma legal visando coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada deveria se configurar no montante do imposto não pago, fato inocorrente.

Contudo, suas alegativas apontam uma conduta não relacionada à falta de recolhimento de tributo, e sim meramente administrativa, tanto que a base de cálculo acolhida refere-se aos valores lançados na escrita fiscal do contribuinte que não representam imposto devido, porquanto todos os valores declarados foram quitados mediante compensação.

Constatado que do procedimento da Impugnante não adveio nenhum prejuízo ao fisco, porquanto as quantias consideradas foram plenamente quitadas por compensação, não se pode acolher a imputação de penalidade vultosa diante da inexistência de tributo a recolher.

Na verdade, a penalidade de multa isolada termina representando punição ao exercício do legítimo direito da Contribuinte/Defendente de compensar os valores devidos com seus créditos tributários, atuação estatal que representa desvio de finalidade.

Pelo exposto, restando manifestamente improcedente a exigência fiscal em foco, dê-se que a multa isolada ora discutida tomou por base valores indevidos, quitados por compensação, inexistindo qualquer prejuízo ou exação em aberto para com a Receita Federal, ou mesmo pelo fato de tal imputação está sorrateiramente ligada ao regime de recolhimento do IRPJ por estimativa de anos passados, o presente Auto de Infração deve ser julgado totalmente improcedente.

3.3. Da suposta existência de débitos tributários referentes ao exercício de 2007 - Pendência de ajuste.

Quanto aos valores exigidos, referentes ao suposto não recolhimento do exercício de 2007, importa lembrar que, a bem da verdade, o lucro — base de cálculo do tributo — só será apurado por ocasião do ajuste, que será promovido dentro do prazo previsto na lei.

Tanto assim que o art. 15 da IN SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, restringe a punição sobre os contribuintes do regime de estimativa, exclusivamente sobre valores não recolhidos.

Vale destacar que o sistema de estimativa mensal, ao qual a Defendente esteve atrelada, permite a flexibilização dos pagamentos mensais no caso do resultado tributável ser reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, exigindo apenas sua comprovação por meio de balancete (art. 29 da Lei nº 8.981/94).

Embora no regime tributário de pagamento por estimativa o contribuinte efetue lançamentos em sua escrita fiscal sob a forma estimativa, e pague o tributo correspondente, contudo, o imposto pago durante o curso do ano deve guardar estreita correlação com o valor efetivamente devido ao final do exercício fiscal. Qualquer diferença na confrontação entre os valores devidos e os comprovadamente pagos gera recolhimento ou devolução de tributo, conforme o caso, efetivados na Declaração de Ajuste.

Esta é a razão pela qual a jurisprudência administrativa tributária entende que só pode haver incidência de multa isolada quando evidenciada a existência de tributo a recolher, porquanto inexiste lógica jurídica na punição de contribuinte em dia com suas obrigações tributárias, independentemente de retificações nas DCTF's e de outras obrigações acessórias. Fora da hipótese aventada, encerrado o período de apuração, tendo sido recolhido todo o tributo devido, resta incabível qualquer penalidade.

De todo modo, no caso, a Empresa/Defendente, teve prejuízo nos exercícios de janeiro e fevereiro de 2007, conforme comprovam os próprios balancetes considerados pelo Fiscal Autuante, e embora ainda não apresentado seu ajuste anual, porquanto ainda tem prazo para cumprimento desta obrigação

tributária, declarando e pagando os valores efetivamente devidos a título de IRPJ e CSLL, resta evidente a desnecessidade de agravamento no período, pois o prejuízo acumulado nos dois primeiros meses supera os apontados nos meses seguintes.

Para que não restem dúvidas acerca do aqui alegado, vejamos a tabela abaixo relativa ao ano-calendário de 2007:

<b>Período Apuração</b>	<b>Valor DCTF</b>	<b>Pagto.</b>	<b>saldo Apurado</b>	<b>PROC. COMP.</b>	<b>valor Considerado Fiscal</b>	<b>multa 50% AI</b>
31/01/07			145.879,56	Prejuízo Fiscal/compensação de saldo negativo	414.740,68	207.370,34
31/02/07			119.937,87	Prejuízo Fiscal/compensação de saldo negativo	682.803,00	341.401,50
31/03/07	119.782,36		119.782,36	10320000598/2006-71	290.361,21	145.180,61
31/05/07	208.789,46		208.789,46	10320000598/2006-71	585.483,54	292.741,77

Quando for apresentada a declaração de rendimentos, configurada num encontro de contas entre o fisco e o sujeito passivo da obrigação tributária, restará evidenciada a ocorrência do fato gerador e a exata quantificação da base de cálculo, bem como do montante do tributo efetivamente devido no indigitado ano-calendário.

Saliente-se, mais uma vez, que o recolhimento mensal por estimativa se reveste da característica de provisoriedade, pois apenas quando encerrado o ano-calendário é que se torna o tributo efetivamente devido, podendo avultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido.

De fato, somente após o encerramento do período fiscal, o balanço final (de dezembro) é que se confirmará a correção do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário, ou apontará o valor exato apurado pelo lucro realizado. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor do tributo devido pelo contribuinte.

Havendo pagamento de imposto, inexistindo tributo em aberto, não há base de cálculo para se apurar o valor da multa isolada. É que não há porque se obrigar o contribuinte a pagar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí necessário concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a incidência da multa por falta de recolhimento da estimativa.

Mesmo que a Defendente não tenha recolhido por estimativa mensal, a constatação imediata é de que os valores apontados não seriam devidos em face do prejuízo acumulado, afastando a possibilidade de punição por meio de presunção.

Não obstante a presunção de lucro arbitrada pelo fiscal, o que acontece é que o art. 251 do RIR/99 dispõe que a pessoa jurídica deve manter a escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, devendo pagar mensalmente o Imposto de Renda pelo cálculo estimado no balanço ou balancete de

apuração ou no balanço anual em 31 de dezembro, podendo aí compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases negativas de determinados meses com os lucros de outros meses do mesmo ano.

Assim, também é possível que a empresa compense o IRPJ devido nos primeiros meses do ano com saldos negativos do ano anterior. É que a mesma deixou de recolher o IRPJ nos meses de janeiro e fevereiro do ano passado próximo por dois motivos: 1 — detinha saldo negativo do IRPJ do ano anterior (ano-calendário 2006/exercício 2007); 2 — apurou prejuízo nos meses de janeiro e fevereiro, devidamente apurado em balanço de suspensão, o que foi totalmente desconsiderado pelo fiscal Autuante.

Vale ressaltar que o fiscal sequer apurou o lucro dos meses que foram objeto de autuação. Ao contrário, apenas estimou valores com base na receita da empresa, sem contudo considerar as despesas.

Portanto, os valores são hipotéticos e não representam a realidade fiscal da Defendente para os meses de janeiro, fevereiro, março e maio de 2007, o que pode ser diagnosticado pela enorme divergência de apuração nos meses de março e maio, onde o fiscal arbitrou em R\$ 290.361,21 e R\$ 585.483,54, respectivamente, enquanto a Defendente apurou para o mesmo período o montante de R\$ 119.782,36 e R\$ 208.789,46.

O certo é que, quando o fisco encetou a ação fiscal, ainda não havia encerrado o período de apuração do imposto, cujo montante devido só será devidamente quantificado, ao final do exercício, com a declaração de ajustes (DIPJ), não resultando em nenhum prejuízo ao fisco.

Por tais razões não se pode afirmar que o contribuinte deixou de recolher o IRPJ por estimativa, até mesmo porque apurou prejuízo fiscal nos meses de janeiro e fevereiro, o que denota a impropriedade e conseqüente nulidade da penalidade aplicada. E o que se requer.

3.4. Do Confisco na aplicação de Multa ante a ausência de inadimplência.

Ainda que fosse reconhecida a Responsabilidade Tributária da Defendente e, conseqüentemente, restasse penalizada a posteriori, a aplicação da multa no presente Auto de Infração é inconstitucional. É que, diante dos fatos efetivamente ocorridos, o que se constata é a aplicação da multa abusiva e confiscatória, violando, desta forma, o princípio da capacidade contributiva.

E o confisco é prática repudiada em nosso Ordenamento Jurídico. Na Constituição Federal, na seção "Das Limitações do Poder de Tributar", em seu art. 150, IV, o legislador deixou bem claro a vedação por parte da União, dos Estados Membros, do Distrito Federal e dos Municípios da utilização do referido meio para se apropriar dos bens dos contribuintes.

Existirá confisco sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda ou da propriedade do contribuinte, ou seja, a tributação confiscatória corresponde à expropriação da riqueza a qual incida. Tema de inúmeros trabalhos e teses, o confisco tem sido tratado por diversos doutrinadores de renome, dentre os quais destacamos o Prof. Hugo de Brito Machado.

E nem se diga que a Carta Magna veda o confisco quanto ao tributo e não quanto à pena pecuniária (art. 150, IV da CF). Nesse sentido, a defesa transcreve o entendimento do Professor Ives Gandra da Silva Martins.

Deflui-se, portanto, que a vedação do art. 150, IV da Carta Magna, diz respeito à obrigação tributária como um todo (tributos e multas pecuniárias como definido no art. 113 do CTN) porque do contrário seria dar um cheque em branco ao legislador tributário para fixar, à sua vontade, tributo (com o nome de penalidade) sem obediência à capacidade contributiva, fora dos limites da razoabilidade, agredindo a lógica o bom senso e a segurança jurídica do cidadão contribuinte.

No caso, observa-se que a sanção tributária tem por fim exercer na coletividade uma função intimidativa genérica, dirigida ao contribuinte. Exerce força coercitiva de obediência, através da cominação de pena, em abstrato na lei, e através da sua aplicação aos casos concretos. Assim, o infrator sabe que, não observando a lei quanto correção e assiduidade no pagamento dos tributos, será onerado pela multa prevista na legislação.

De fato, "A multa administrativa é uma penalidade pecuniária que tem como finalidade compensar o dano causado pelo particular Administração com a prática da infração. -Se a multa é fixada em valor excessivo, suficiente para inviabilizar a vida financeira da empresa punida, tem natureza confiscatória e o ato administrativo punitivo torna-se viciado por desvio de finalidade, impondo-se a sua anulação." (TRF da 1ª Região, REO nº 01.16560-5/MG, Rel. Juiz Vicente Leal, publicada no DJ de 25.02.91, p. 2.856)

A atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, apresentando-se reprovável qualquer ato da administração que não zele pela equilibrada proporção entre o meio e o fim. Deste modo, se a punição deixa de ser funcional, nega o princípio da função do ato administrativo, prestando-se a gerir interesse diverso (enriquecimento sem causa) do que é estreitamente veiculado.

Ora, a tipicidade da sanção preconizada exige a intenção do agente infrator em recolher menos imposto que o devido. E o princípio da tipicidade impõe que a sanção corresponda ao delito.

Ocorre que, no caso, como inexistem as supostas diferenças apontadas pelo Fiscal, entre a escrita fiscal e o montante do débito quitado, assim como não há antijuridicidade na compensação efetivada, a penalidade configura-se completamente indevida.

Aliás, a penalidade deve apenas buscar reparação ao dano realmente promovido em decorrência da situação antijurídica, e não configurar de majoração de tributo.

De fato, "A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal." (STF, ADI 551/RJ, Pleno, Relator Min. ILMAR GALVAO, DJ 14/02/2003, p. 58; EMENT VOL-02098-01, p. 39). E, no caso, inexistente crédito tributário devido pela Defendente, porquanto devidamente quitado, configurando, assim, a total desproporcionalidade entre o fato jurídico e a multa isolada aplicada.

Ex positis, exaustivamente consubstanciados os argumentos desta Defesa em relação à indevida punição aplicada pelo agente fiscalizador, requer seja julgado IMPROCEDENTE o lançamento realizado, pois caracteriza um confisco injustificável e inconstitucional a aplicação de multa isolada pois não existem as diferenças apontadas entre a escrita fiscal e o montante do débito quitado, assim como não há antijuridicidade na compensação efetivada que justifique a aplicação da multa, consubstanciando-se em ato administrativo perpetrado com abuso de poder e desvio de finalidade, já que os créditos tributários foram extintos pela compensação.

#### 4. CONCLUSÃO E REQUERIMENTOS:

Inicialmente, a Impugnante protesta por juntada posterior de documentos, que poderão auxiliar na demonstração da ilegalidade e iliquidez do lançamento fiscal, assim como requer a produção de todos os meios de provas permitidas em direito, inclusive perícia (esta no intuito de apurar o valor real do Imposto de Renda da Defendente em relação ao ano-calendário de 2007) e diligência, alçando estas duas últimas à condição de preliminar, "ex vi" do art. 560 do CPC, para que sejam elucidadas todas as dúvidas inerentes ao Auto de Infração, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/1972, que dispõe sob o Processo Administrativo Fiscal.

De todo modo, a Defendente REQUER, em princípio, a declaração de NULIDADE do Auto de Infração vergastado, em razão de não restar devidamente fundamentado na legislação vigente, configurando inclusive cerceamento do direito de defesa, o que não pode ser admitido na instância administrativa.

Por fim, caso superadas as preliminares levantadas pela Defendente, o que se admite apenas em respeito aos debates, e em observância ao Princípio da Eventualidade, requer seja conhecida e acatada a presente Impugnação (Defesa), reconhecendo a nulidade da Autuação Fiscal, tanto pela AUSÊNCIA DE SUPORTE FÁTICO QUE ENSEJE A AUTUAÇÃO, quanto pela INEXISTÊNCIA de diferenças em face de quitação dos valores por compensação, procedimento previsto em lei que não gera restrição nem punição ao contribuinte, ausência de inadimplência, impossibilidade de aplicação de penalidade relativa à ausência de recolhimento de IRPJ por estimativa de ano findado, e pelo fato dos valores referentes ao exercício de 2007 ainda penderem de ajuste, devendo ser totalmente desconstituída a multa isolada imputada, que se caracteriza confisco injustificável e inconstitucional, ante a inexistência de dano ao Fisco que justificasse sua aplicação.

Na impugnação ao lançamento da CSLL, fls. 2.763/2.787, a defesa manteve os mesmos argumentos apresentados no lançamento relativo ao IRPJ.

Já com relação ao lançamento da Cofins, a impugnante se insurgiu contra a exação com base nos seguintes argumentos, fls. 5.588/5.604.

Inocorrência de diferenças em face de recolhimento e quitação dos valores por compensação.

No caso, o Auto de Infração combatido, alega a existência de diferenças em total desconsideração às compensações efetivadas pelo contribuinte, devidamente apontados em Procedimentos Administrativos próprios, oriundos de

transferências de créditos para a Defendente por meio do instrumento jurídico de Cessão de Créditos e de restituição de empréstimo compulsório.

Apenas para facilitar a compreensão da real situação jurídica, apresentamos a Tabela abaixo, apontando os valores questionados no Auto em debate, e os procedimentos Administrativos de compensação correspondentes:

Fato Gerador	Valor DCTF	Valor Pago	Saldo	Proc. Comp.	Valor Tributável	Diferença	Valor Cobrado	OBSERVAÇÃO
31/01/2006	464.370,51	10.000,00	454.370,51	10320000598/2006-71	479.818,45	15.447,94	30.699,69	
30/11/2006	93.926,96	0,00	93.926,96	10480004155/2003-74	93.926,96	93.926,96	175.812,48	DCTF RETIF. 31/07/2007
31/12/2006	282.068,93	0,00	282.068,93	10320000408/2007-05	282.068,93	282.068,93	524.930,28	DCTF NORMAL 07/02/07
31/01/2007	403.804,48	44.867,16	403.804,48	10320002721/2005-16	448.671,65	44.867,17	83.107,46	DCTF NORMAL 07/03/07
31/03/2007	9.663,25	9.663,25	-	-	10.952,06	1.288,81	2.361,62	DCTF NORMAL 08/07/07

Cumpra-se apontar, inicialmente, que as diferenças encontradas nos meses de janeiro de 2006 (R\$ 15.447,45) e março de 2007 (R\$ 10.952,06), correspondem a créditos contábeis daqueles meses.

No entanto, ditos créditos só foram registrados na escrita fiscal da Defendente em períodos subsequentes ao da informação por meio de DCTFs, o que demonstra que não há contribuição a pagar.

Quanto aos demais períodos fiscais, também NÃO se pode afirmar que existem diferenças entre valores escriturados e os pagos, porquanto todos os valores lançados na escrita fiscal foram objeto de compensação ou pagos, restando quitados.

E mesmo que se pretenda glosar tais compensações, não se pode considerar como "diferentes" as informações prestadas por meio de DCTF e os valores quitados/pagos, diante da igualdade do montante informado na escrita fiscal e os valores creditícios ofertados em pagamento, além dos recolhimentos realizados.

Não correspondendo a realidade fática ocorrida, sendo fruto de interpretação passional, sem previsão legal, manifestando interesses meramente arrecadatórios, não se concede a imputação cometida.

Contudo, de logo cumpre frisar a impropriedade da autuação quanto à desconsideração da compensação efetivada. A jurisprudência dos Tribunais Superiores acolhe favoravelmente à efetivação da restituição de valores indevidamente recolhidos por via da compensação, e ainda mais quando o contribuinte dispõe de sentença transitada em julgado, proferida em sede de ação própria que obteve o reconhecimento da repetição de indébito.

Tal entendimento decorre da assertiva de que, obtendo o contribuinte título judicial favorável, ou reconhecida a impropriedade de determinados pagamentos ou mesmo nos casos de empréstimos compulsórios, não se lhe pode negar o direito a restituir-se por via de compensação, inclusive previsto na lei.

Obtida decisão judicial favorável, abre-se ao contribuinte a possibilidade de executar o título judicial, pretendendo o recebimento do crédito por via do precatório, ou proceder à compensação tributária, eis que constituem, ambas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da Parte/Contribuinte quando procedente a ação.

De qualquer modo, o direito à restituição do indébito, identificado contabilmente, ou reconhecido judicial ou administrativamente, é direito de crédito (art. 165, do CTN) a ser usufruído, quer seja por meio de precatório ou pelas vias da compensação, conforme opção pessoal do credor contribuinte, sendo, portanto, disponível, consoante norma trazida no art. 286 do Código Civil.

Vale salientar que a relação do Contribuinte com a Fazenda Pública é alterada quando o primeiro efetua pagamento impróprio ou em face de exigência obrigatória, como é o caso do malsinado empréstimo compulsório, e gera o direito de exigir do Poder Público a devolução do que desembolsou indevidamente.

Por isso que, na ausência de regra tributária expressamente proibitiva, aplica-se a regra geral que trata de cessão de créditos, máxime por se tratar, o crédito do contribuinte, de direito intransferível, indisponível ou personalíssimo.

Negar que os créditos do contribuinte oriundos de pagamento indevido de (in)débitos tributários, sejam cedidos, equivale a desconstituí-los de liquidez e impedir seu aproveitamento, em total desprestígio ao ordenamento jurídico em vigor. A defesa transcreve lição de Alfredo Augusto Becker, sobre as relações jurídicas decorrentes do empréstimo compulsório, que entende serem facilmente aplicadas no debate em questão.

Aliás, o próprio Código Tributário, em seu art. 166, ao impor que, para pleitear a restituição de tributo que comporte a transferência do respectivo encargo financeiro, o contribuinte de fato deva comprovar autorização do contribuinte de direito, termina por sugerir a possibilidade de cessão do direito à restituição.

Ora, em relação à Cessão de Créditos tem-se que "é um negócio jurídico bilateral, gratuito ou oneroso, pelo qual o credor de uma obrigação (cedente) transfere, no todo ou em parte, a terceiro (cessionário), independentemente do consenso do devedor (cedido), sua posição na relação obrigacional, com todos os acessórios e garantias, salvo disposição em contrário, se, que se opere a extinção do vínculo obrigacional (Resolução nº 1.962/92; RT, 430:156 e 644:154)" (Maria Helena Diniz, in "Código Civil Anotado", 13º ed. atual. de acordo com novo Código Civil, Editora Saraiva, p. 237).

E a Nova Lei Civil em vigor - Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 -, regulamenta a Cessão de Créditos como instrumento de negócio jurídico.

Em decorrência da previsão legal, compreende-se que, embora não se exija forma específica - porquanto se configura como negócio não solene e consensual, bastando simples manifestação de vontade do cedente e do cessionário -, para que se efetue a Cessão de Crédito e produza efeitos perante terceiros, deve ser celebrado mediante instrumento público ou particular, revestido das solenidades

dispostas no art. 654, §1º do Novo Código Civil (art. 288 do mesmo Código), e providenciada notificação ao devedor (art. 290 do Novo Código Civil).

De qualquer modo, o comando legal autoriza a cessão de qualquer crédito desde que não haja oposição legal, nem impedimento em face da natureza da obrigação, ou ainda em decorrência de convenção entre credor e devedor.

Destaque-se, por fim, que tal instrumento jurídico impõe a transferência não só dos créditos em si, mas de todos os seus acessórios, como por exemplo, a ausência de quaisquer restrições quanto ao melhor aproveitamento destes créditos, e quanto a isto não pode haver dúvidas! Nestes termos, deve ser ressaltada a norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Conforme dispõe a regra referenciada, ao qual o procedimento de lançamento tributário está adstrito, a total impossibilidade de se alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela legislação em vigor, inclusive para fins meramente arrecadatários.

Apesar da Autoridade Administrativa ter a obrigação de efetivar o lançamento e exigir a quitação dos seus créditos tributários, não pode desprezar o disposto no art. 110, do CTN. De fato, "se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição" (Ministro Luiz Gallotti, no voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758-GB, RTJ66/165, ementa publicada no DJ 31/08/1973).

Neste sentido, se existe um negócio jurídico que não é próprio do direito tributário — in casu, a Cessão de Créditos — cujo conteúdo já está incorporado ao ordenamento legislativo nacional, a autoridade fiscal não está autorizada a alterar o seu conceito e conseqüências jurídicas, na mera expectativa de aumentar a arrecadação tributária.

No caso, com a transferência do crédito, transmitiu-se também a titularidade na relação jurídica que o Cedente mantinha com o Poder Público, investindo-se, a Cessionária/Defendente, em todos os direitos inerentes ao crédito cedido.

Mesmo admitindo-se a possibilidade da legislação estabelecer certas condições, à luz da natureza jurídica do crédito tributário objeto da cessão, na hipótese das transferências apontadas neste Auto não há qualquer impedimento, restrição ou óbice ao negócio jurídico efetivado (cessão de créditos tributários), em toda sua plenitude.

De fato, inexistente regra expressa de proibição à transferência de créditos tributários, sendo certo que o cessionário sub-roga-se inteiramente nos direitos do cedente, seja para compensar ou receber os valores monetários, assim como na forma de aproveitamento destes créditos, sem nenhuma restrição percentual. Esta é a razão pela qual não se pode admitir a glosa dos valores compensados. Cedido o crédito, é lícito Defendente/Cessionária compensá-lo com os seus débitos, porquanto são créditos próprios, não de terceiros, sendo certo que o art. 66, § 3º, da Lei 8.383/91 permite o recebimento ou a compensação do indébito tributário.

Da mesma forma os créditos decorrentes de empréstimos compulsórios estão representados por títulos públicos emitidos pelo Governo Federal. Conforme documentação anexada, resta devidamente comprovado que houve compensação pela Defendente, seja através da compensação com créditos cedidos por instrumentos jurídicos de Cessão de Créditos, nos termos da lei civil, ou pela compensação com os créditos representados em títulos da dívida pública proveniente de empréstimos compulsórios.

E, demonstrando sua total boa-fé, a Empresa se esmerou em informar à Receita Federal todos os seus procedimentos, assinalando a quitação dos referidos débitos em face de compensações realizadas, não havendo razão lógica ou jurídica para ser penalizada por supostas "diferença?", porquanto flagrantemente inexistentes.

Ora, é pacífico o entendimento jurisprudencial pela possibilidade do contribuinte utilizar créditos advindos de cessão creditícia, para compensar com os débitos existentes, conforme ementas abaixo transcritas só a título de exemplo:

Aliás, quanto aos créditos reconhecidos por decisão judicial, está expressamente prevista a possibilidade de sua transferência no art. 567, II, do CPC, que autoriza o prosseguimento da execução pelo cessionário e não impõe qualquer outra restrição, além da necessidade do direito ter sido transferido por ato entre vivos.

Vale advertir que para a conformação do instituto jurídico da cessão de créditos, não é necessária a concordância do devedor executado, in casu, a União Federal. Ademais, a própria Constituição prevê a possibilidade de cessão de créditos.

Esse entendimento, apoiado na regra processual, sempre prevaleceu na jurisprudência dos Tribunais pátrios.

A Carta Magna também impõe limites à atividade tributária, que não podem ser ultrapassados, sob pena de afronta ao ordenamento jurídico, o que não pode ser admitido, muito menos pela própria Autoridade Administrativa, de quem se espera seu atuar dentro da legalidade (art. 37 da CF/88).

O princípio da legalidade protege o cidadão de exigências fora da lógica jurídica e da previsão legal, conforme representa a aplicação de multa em face de diferenças inexistentes, porquanto os valores foram devidamente pagos e quitados por compensação com créditos próprios oriundos de empréstimo compulsório ou adquiridos por instrumento jurídico de Cessão de Créditos, que promove a transferência de todos os direitos creditórios do cedente ao cessionário. Assim, inexistindo débitos em aberto, tampouco diferença entre o que foi declarado e compensado, resta clarividente que não ocorreram os fatos alegados pela fiscalização. Portanto, não se pode admitir exigência fiscal em flagrante violação à Constituição (art. 5º, inc.II, e o caput do art. 37 da CF/88).

Pelo exposto, inexistindo qualquer diferença entre os valores escriturados e os efetivamente pagos e quitados em face de compensação realizada, resta manifestamente ilegal a multa aplicada, devendo ser julgado totalmente improcedente o presente Auto de Infração.

Inaplicabilidade de qualquer punição ao exercício do Direito de

Compensação

Como já posto anteriormente, é da natureza jurídica do instituto da Cessão Creditória a outorga, ao Cessionário, do exercício dos atos necessários para a conservação do direito cedido. Nesse sentido, o novo Código Civil, dispõe que, "Independentemente do conhecimento da cessão pelo devedor, pode o cessionário exercer os atos conservatórios do direito cedido" (art. 293).

Portanto, em face da cessão dos créditos, transfere-se também a titularidade na relação jurídica que o Cedente mantinha com a União, nos termos da manifestação jurisprudencial do Egrégio STJ.

Sendo insofismável o poder do cessionário praticar "atos conservatórios do direito cedido" porquanto inerente ao instituto da cessão creditória, não pode a Administração Tributária mitigar ou desconsiderar tal direito, sob pena de vergaste ao art. 110 do Código Tributário Nacional.

No caso, a Autuação pretende impor a cobrança de multa que impõe valores exorbitantes, incidente sobre o valor de suposta "DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO/PAGO", referente a COFINS. Ocorre que inexistem quaisquer diferenças, posto que os valores foram objeto de compensação, não havendo sequer créditos tributários exigíveis, de sorte que não pode conceber punição relativa a algo inexistente, principalmente porque fora da previsão legal.

No caso, as compensações efetivadas de forma alguma representam sonegação fiscal ou algum tipo de vantagem tributária ilegal, porquanto antes de qualquer procedimento fiscal, havendo créditos do contribuinte em face da Fazenda Pública, o tributo efetivamente devido restou declarado e quitado por compensação.

Ora, o Fiscal Autuante, enquanto intérprete da lei, não pode aplicar penalidade de multa ao presente caso, ante a inexistência de subsunção entre o fato ocorrido e as hipóteses de sanção definidas na lei (art. 44, inc. I da Lei 9.430/96), consubstanciada na "falta de pagamento ou recolhimento" ou na "falta de declaração e nos de declaração inexata", tendo em vista que tais situações não ocorreram. E a pretexto de concretizar a norma, não se pode desprezar o conteúdo de todo o ordenamento jurídico, violando os princípios básicos do direito, a pretexto de aumentar a arrecadação.

Sendo a finalidade social da lei a forma prevalecente de interpretação (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 5º), impossível acolher interpretação que negue o sentido e o fim pretendido pela mesma. O ilustre Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello ensina que, "Em rigor, o princípio da finalidade não é uma decorrência do princípio da legalidade. E mais que isto: é uma inerência dele; está nele contido, pois corresponde à aplicação da lei tal qual é; ou seja, na conformidade de sua razão de ser, do objetivo em vista do qual foi editada."

Para que haja justiça, é necessário que o ordenamento jurídico seja considerado em conjunto, como um todo, de modo a afastar qualquer antinomia que leve a contrariar o próprio interesse normativo na preservação da paz social. Ainda mais porque o direito é um sistema, e neste, nenhuma norma jurídica pode ser interpretada isoladamente, com parcimônia.

Esta é a razão pela qual se afirma que o atendimento a qualquer norma legal deve guardar coerência com a realidade fática, de modo a atender o restante do ordenamento jurídico vigente. O cumprimento de um enunciado,

principalmente quando imputa penalidade, não pode desconsiderar os fatos efetivamente ocorridos e levar ao descumprimento de outro.

Nestes termos, a penalidade pecuniária deve ser fixada dentro de limites razoáveis que leve em conta a reparação ao suposto dano, e não configurar forma subreptícia de aumento de tributo, atropelando a vedação constitucional ao confisco ou levando empresas ao estado de insolvência.

Se a intenção do fiscal era aplicar norma legal visando coibir falta de pagamento do tributo, a base de cálculo apropriada deve ser o montante do imposto não pago. Constatado que do procedimento da Impugnante de compensar seus créditos com os débitos para com a União Federal, não adveio nenhuma inadimplência, porquanto as quantias questionadas foram plenamente quitadas, não se pode acolher a imputação de penalidade vultosa diante da inexistência de tributo a recolher.

No caso, a penalidade termina representando punição ao exercício do legítimo direito da Defendente de compensar os valores devidos com seus créditos tributários, que não tem previsão legal. Pelo contrário, a mesma Lei nº 9.430/96, dispõe:

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)"

Havendo previsão legal quanto à possibilidade do contribuinte efetuar a compensação de seus créditos com os débitos tributários porventura existentes, o exercício deste direito não pode gerar exigência fiscal punitiva por supostas diferenças, mesmo que a fiscalização discorde da metodologia aplicada na quitação dos valores devidos.

Pelo exposto, resta manifestamente improcedente a exigência fiscal em foco, dès que inexistem valores devidos, porquanto quitados por recolhimento e compensação, inexistindo qualquer prejuízo ou exação em aberto para com a Receita Federal e, conseqüentemente, não há quaisquer divergências entre os valores escriturados e aqueles declarados/pagos, devendo o presente Auto de Infração ser julgado totalmente improcedente.

Da inexistência de débito referente ao mês de janeiro de 2007.

Não obstante o dito acima, especificamente quanto ao mês de janeiro de 2007, a autuação lançou supostas diferenças no montante de R\$ 44.867,17, que não foi objeto de compensação pela Defendente, pois completamente extinto por pagamento (DARF's anexados).

De fato, houve um equívoco nos valores lançados na DCTF, que deveria apresentar o valor total do período, além de informar a compensação

realizada e apontar o saldo a pagar. Mas tal erro não configura sonegação porquanto houve o efetivo pagamento da diferença encontrada.

Assim, não se pode falar em diferenças entre valores escriturados e os pagos, porquanto todos os valores lançados na escrita fiscal foram objeto de compensação ou pagos, restando quitados.

Diferenças em razão de créditos fiscais não escriturados no período.

Importa salientar, como anteriormente explicitado, que as diferenças encontradas nos meses de janeiro de 2006, no valor de R\$ 15.447,94, e em março de 2007, no montante de R\$ 1.288,81, correspondem a créditos da Defendente do período e que só foram registrados posteriormente em sua contabilidade, configurando crédito extemporâneo, não imposto a pagar.

Neste sentido, não se pode acolher a imputação de multa pela simples existência de créditos tributários em face da Fazenda Pública não lançados a tempo na escrita fiscal da Defendente, porquanto não configura diferença entre o valor escriturado e o valor declarado/pago, nem gera tributo a recolher, sendo mais uma razão pela qual não se pode acolher a exigência fiscal.

Do Confisco na aplicação de Multa ante a ausência de inadimplência.

A defesa repete os mesmos argumentos apresentados quando da contestação da exigência relativa ao IRPJ.

Na peça impugnatória relativa à contribuição para o PIS, fls. 4.663/4.679, o contribuinte manteve basicamente os mesmos argumentos acima expostos, relacionados ao lançamento da Cofins, apenas com a pequena diferenciação, no que concerne ao item "Inocorrência de diferenças e quitação por compensação dos valores declarados":

(...)

Apenas para facilitar a compreensão da real situação jurídica, apresentamos a Tabela abaixo, apontando os valores questionados no Auto em debate, e os procedimentos Administrativos de compensação correspondentes:

Fato Gerador	Valor DCTF	Proc. Comp.	Apurado no A.I.	Diferença	Valor Cobrado
28/2/2003	29.552,60	-	29.774,60	222,00	554,08
31/3/2003	31.410,71	-	31.752,92	342,21	847,71
30/4/2003	20.407,73	-	20.407,75	0,02	0,04
31/8/2003	43.166,03	-	43.166,04	0,01	0,01
30/9/2003	59.290,56	-	59.378,13	87,57	207,28
30/11/2003	-	-	58,06	58,06	135,86
30/11/2006	20.392,04	10480004155/2003-74	20.392,04	20.392,04	38.169,82

Assim, além do questionamento de divergências de R\$ 0,01 (um centavo!) e R\$ 0,02 (dois centavos!) configurarem-se exagerado zelo, atividade funcional completamente anti-produtiva, que decorre da obrigatoriedade e volume de informações que devem ser prestadas ao fisco, não se pode falar em diferença entre o valor escriturado e o montante pago relativo ao período de 30/11/2006,

porquanto o valor lançado na escrita fiscal foi objeto de compensação, restando quitado o crédito e extinta a obrigação tributária.

E mesmo que se pretenda glosar a compensação realizada, não se pode considerar como "diferentes" as informações prestadas por meio de DCTF e os valores quitados/pagos, diante da igualdade entre a quantia informada na escrita fiscal e os valores creditícios ofertados em pagamento por meio de compensação.

Não correspondendo a realidade tática ocorrida, sendo fruto de interpretação passional, as raias do extremismo (alguns centavos de diferenças!), manifestando interesse meramente arrecadatário, não se concede a imputação cometida.

Contudo, de logo cumpre frisar a impropriedade quanto à desconsideração da compensação efetivada (novembro de 2006). A jurisprudência dos Tribunais Superiores acolhe favoravelmente à efetivação da restituição de valores indevidamente recolhidos por via da compensação. Tal entendimento decorre da assertiva de que, reconhecida a impropriedade de determinados pagamentos, não se pode negar o direito ao Contribuinte de restituir-se por via de compensação, conforme inclusive previsto na lei.

Identificado o pagamento indevido e/ou obtida decisão judicial favorável, abre-se ao contribuinte a possibilidade de recebimento do crédito por via do precatório, ou proceder a compensação tributária, eis que constituem, ambas as modalidades, formas de repetição do indébito colocadas à disposição da Parte/Contribuinte.

Analisando a matéria, esta 3ª turma de julgamento decidiu converter o julgamento em diligência (Resolução DRJ/FOR nº 2.411, de 16 de agosto de 2012, fls. 6.051/6.081), para que o contribuinte fosse intimado a:

a) apresentar cópia das decisões administrativas que supostamente reconheceram as compensações que alega nos autos, indicadas nos demonstrativos às fls. 825 (IRPJ), 2.770 (CSLL), 5.589 (Cofins) e 4.664 (PIS);

b) demonstrar a situação dos processos que foram encaminhados à PFN, de forma que se possa identificar a sua vinculação com os débitos relativos aos fatos geradores 31/01/2003 (10320.000919/2003-95) e 30/04/2003 (10320.502359/2006-51).

Solicitou-se, também, que o autuante apresentasse esclarecimentos e/ou juntasse documentos que embasaram a afirmação constante na peça exordial de que as compensações do contribuinte eram indevidas.

Em atenção, o contribuinte, após intimado, fls. 6.085, apresentou documento, fls. 6.096/6.098, esclarecendo que:

- Os documentos requisitados na diligência estão na própria Receita Federal do Brasil ou PGFN.

- As compensações administrativas se embasaram em decisões judiciais, onde a habilitação aos créditos fora feita em juízo, ocorrendo o trânsito em julgado do pedido de habilitação, conforme documentos anexos.

Portanto, conforme dito, os pedidos de habilitação dos créditos são oriundos de decisões judiciais que permitiram ao Contribuinte compensar os valores referentes aos tributos com os créditos adquiridos.

Assim, em resposta ao Termo de Diligência, "informamos que nos autos do nº 2009.37.00.004848-5/MA, o Juiz Clodomir Sebastião Reis, da 3ª Vara Federal da Justiça Federal do Estado do Maranhão determinou que se dê prosseguimento ao pedido de habilitação para a compensação dos créditos tributários em comento, decisão publicada em 22 de junho de 2011, anterior ao recebimento do Termo de Diligência em epígrafe, já estando a Receita Federal do Brasil cientificada da decisão proferida no Mandado de Segurança, in verbis:

(...) CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA, para determinar tão-somente que se dê prosseguimento ao Pedido de Habilitação de Crédito Reconhecido por Decisão Transitada em Julgado, sem considerar como óbice a alegação de que a impetrante não figura no pólo passivo da Execução Judicial nº 1998.34.00.023369-3, e, não havendo outros óbices da natureza preliminar proceda ao exame do mérito do pedido administrativo. Sucumbência Recíproca, Custas finais pelo impetrado através da entidade que representa.

- A Apelação da União fora recebida unicamente no efeito devolutivo, ou seja, deve a Receita Federal do Brasil, desde a intimação da decisão, cumpri-la, procedendo com a Habilitação das LOJAS GABRYELLA LTDA. e a consequente compensação dos créditos indicados, não havendo razão fática para a multa.

- No mais, em prosseguindo a Habilitação dos Créditos, impõe-se à suspensão da exigibilidade dos vergastados créditos objeto da compensação por haver processo administrativo válido nos termos do Art. 153, III, do Código Tributário Nacional.

- Desta forma, informa as Lojas Gabryella que os créditos se embasaram em sentença judicial, de forma que o contribuinte agiu de forme escorreita ao indicar os créditos para serem compensados, devendo ser extinto o procedimento fiscal por haver o Contribuinte compensado corretamente os créditos.

- Insta aclarar que, como dito no acórdão, quase todos os débitos que justificaram a aplicação de multa estão com a exigibilidade suspensa, constatação esta feita pelo Relator da 3ª Turma de julgamento da DRJ/FOR, conforme fls. 28 do Acórdão, o que esvazia o auto de infração.

- Em sendo superada a argumentação supra, requer-se a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários no Processo Administrativo nº 10320.000919/2008-08, eis que amparados por sentença da 3ª Vara da Justiça Federal do Estado do Maranhão, no processo nº 2009.37.00.004848-5/MA - cujo Delegado da Receita Federal de São Luís/MA já tem ciência requerendo, também, o IMEDIATO CUMPRIMENTO da sentença, sob pena de configurar crime de Desobediência e Descumprimento de Ordem ou Decisão Judicial, conforme preceitua o artigo 330 do Código Penal.

Foram anexados aos autos os documentos às fls. 6.084/15.521.

Ao final da diligência, o autor do procedimento fiscal apresentou relatório, fls. 15.522/15.524, informando:

Item "a) apresentar cópia das decisões administrativas que supostamente reconheceram as compensações que alega nos autos, indicadas nos demonstrativos às fls. 825 (IRPJ), 2770 (CSLL), 5.589 (Cofins) e 4.664 (PIS);"

Instada, face ao tópico "a" da citada Determinação (Termos em anexo), a GABRYELLA apresentou (em 14.12.12) manifestação e série extensa de documentos (digitalizados), integrados ao Processo, para as considerações da Colenda Turma.

É mister salientar que o teor da Intimação formulada à GABRYELLA, em respeitante Termo de Início de Diligência Fiscal (com AR acolhido em 03.10.12), transcreve literalmente a Resolução 2.411 em comento. Ademais, não é muito registrar que o pleito por trazer os documentos requeridos ao Processo em instância Reclamatória é da própria GABRYELLA. S.M.J, configura, portanto (e ao menos), um contra-senso lógico, a inadimplência verificada. De fato, em exame muito sumário, para além da retórica, não nos exsurgem atendidas as disposições da Resolução atribuídas ao contribuinte GABRYELLA.

Item "b) demonstrar a situação dos processos que foram encaminhados à PFN, de forma que se possa identificar a sua vinculação com os débitos relativos aos fatos geradores 31/01/2003 (10320.000919/200395) e 30/04/2003 (10320.502359/200651)."

Neste aspecto, apresentou a GABRYELLA "CONSULTAS AOS DÉBITOS EM DIVIDA ATIVA DA UNIÃO" obtidos via e-CAC, também juntadas aos autos para exame da 3a Turma da DRJ/FOR.

Providências Cabíveis ao Autuante - "É necessário também que o autuante apresente esclarecimentos e/ou junte documentos que embasaram a afirmação constante na peça exordial de que as compensações do contribuinte eram indevidas."

O Processo 10.320-002.721/2005-16 (Restituição de IRPJ), protocolado em 25.10.05, após a necessária digitalização, foi integrado à plataforma do e-Processo. Não obstante, atendida a Resolução em comento, o mesmo foi incluído no rol dos documentos aqui anexados. Por oportuno, registra-se que a decisão definitiva da administração tributária no dito Processo 10.320-002.721/2005-16 dá como não declaradas as compensações de onde ter-se-iam originado os créditos pretendidos pela GABRYELLA. Outrossim, o lançamento de ofício objeto deste Processo foi, inclusive, derivado do item "d)" da "Ordem de Intimação" à folha 466 do Processo de Restituição.

### CONCLUSÃO

Cumpridas, como se relatou, as determinações da 3a Turma/DRJ/FOR, por sua Resolução 2.411, opina-se, à consideração Superior, pelo retorno do presente Processo à mencionada Turma Julgadora, para os prosseguimentos de estilo.

A DRJ MANTEVE EM PARTE os lançamentos, nos termos das ementas

abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2006, 2007

NULIDADE. SUPOSTA FALTA DE BASE LEGAL PARA O LANÇAMENTO.

Descabida a alegação de falta de previsão legal na apuração dos valores lançados de ofício, quando o enquadramento legal identificado no auto de infração guarda perfeita identidade com a infração em litígio.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

1. Observados os pressupostos para lavratura do auto de infração e tendo o contribuinte sido regularmente notificado do lançamento, o momento oportuno para exercício do direito ao contraditório e ampla defesa manifesta-se na fase de impugnação da exigência.

2. O fato de o contribuinte se insurgir especificamente contra cada uma das exações, demonstra o seu perfeito conhecimento da acusação que lhe foi imposta.

AÇÃO JUDICIAL. EFEITOS NO PAF.

1. A propositura de ação judicial preventiva (antes do lançamento do tributo) não desobriga a Fazenda Pública de formalizar o lançamento, mesmo que haja suspensão da exigibilidade do crédito tributário por qualquer das formas mencionadas no art. 151 do CTN

2. A propositura de ação judicial, antes ou depois da autuação, importa em renúncia à instância administrativa, desde que tenham o mesmo objeto.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RECONHECIDO EM AÇÃO JUDICIAL.

3. Na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação somente será recepcionada pela Receita Federal após prévia habilitação do crédito.

4. O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou o deferimento do pedido de restituição ou de ressarcimento.

ALEGAÇÃO DESPROVIDA DE PROVAS.

A impugnação deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar. A simples alegação de que a apuração da Cofins não levou em consideração a existência de créditos contábeis registrados a destempo, não pode ser considerada como meio de prova.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL E MANIFESTAÇÕES DA DOUTRINA. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em acórdãos de 2ª instância administrativa, em decisões judiciais, ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos emanados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2006, 2007

---

**MULTA. FALTA DE RECOLHIMENTO ESTIMATIVA MENSAL.**

1. Improcede a cobrança da multa de que trata o art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96 e alterações posteriores, quando resta comprovado que o contribuinte pagou o valor devido por estimativa, anteriormente à lavratura do auto de infração.

2. Cabível a aplicação da multa de que trata o art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96, relativamente a estimativa não recolhida, independentemente de o processo ter sido encaminhado à Dívida Ativa, uma vez que a PGFN já manifestou entendimento no sentido de que o valor apurado mensalmente por estimativa, a título de antecipação do tributo devido, não assume a natureza de obrigação e crédito tributários.

3. A apuração de prejuízo fiscal no período, sem que o contribuinte tenha elaborado mensalmente o balanço ou balancete de suspensão ou redução, não elide a aplicação da multa por falta de recolhimento da estimativa.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2006, 2007

**LEGISLAÇÃO APLICÁVEL AO LANÇAMENTO.**

O lançamento apura e reconhece uma situação de fato num momento no tempo, o do dia do fato gerador, segundo a lei em vigor nesse dia. Este é o princípio.

**MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.**

Não cabe a discussão administrativa sobre uma suposta infringência ao princípio de vedação ao confisco de multa de ofício lançada, conforme legislação vigente.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2003, 2004, 2006, 2007

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este CARF, repetindo os pontos trazidos anteriormente na impugnação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade.

### Preliminares de nulidade

Pretende anular o auto de infração das multas isoladas por estimativas não pagas, em razão da ausência de requisito básico de validade e constituição, uma vez que segundo ela não haveria base legal que autorizasse o lançamento efetivado. Aduz que as multas isoladas além de não fazerem qualquer relação com os fatos imputados, está calcada. No Auto não constaria base legal autorizativa, específica, que imponha multa isolada de 50% incidente sobre o valor escriturado do tributo, cujos valores inclusive já foram quitados em face de compensação ou pendem de apuração de ajuste do exercício fiscal, como é o caso do IRPJ relativo ao ano-calendário de 2007.

Os dispositivos legais que embasam as exações sobre a aplicação da multa por falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ e da CSLL tem correlação direta com a infração em litígio, senão vejamos:

Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 10/12, a infração apontada pela fiscalização decorre da constatação de :

### **Descrição dos fatos**

"(...) divergências entre os valores declarados/pagos e os valores escriturados gerando falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incidente sobre a base de cálculo estimada, em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução".

### **Enquadramento legal:**

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Art. 843. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43).

Art. 957. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44):

1 - 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 - de 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 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Parágrafo único. As multas de que trata este artigo serão exigidas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, §

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto, na forma do art. 222, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal, no ano-calendário correspondente.

Sem ainda entrar no mérito, a fundamentação legal foi identificada corretamente e não há nada aqui a ser reparado.

Alegou também que “O lançamento confeccionado pelo Fiscal Autuante em relação ao PIS e COFINS não pode prosperar, isto porque decorre de suposta diferença entre o valor apurado pela fiscalização e aqueles declarados/pagos pelo sujeito passivo, no caso, o contribuinte.

Rejeito também essa alegação por se tratar de matéria de mérito e como tal será analisada em tópico específico.

Também não houve qualquer ofensa ao princípio da irretroatividade das leis como sugere a defesa, pelo contrário houve justamente o respeito ao mesmo, pois embora o fundamentação legal da aplicação da multa, no caso o art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 (art. 957, parágrafo único, IV, do RIR/99) tenha sido alterado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, conversão da Medida Provisória nº 351, de 22/01/2007) foi mantida a possibilidade de aplicação da multa por falta de pagamento por estimativa nos seguintes termos:

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.

(...)

Como o lançamento reporta-se sempre à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, a única influência que o indigitado dispositivo legal teve com a vigência da Lei nº 11.488, de 2007, diz respeito ao percentual da multa aplicada, que passou de 75% para 50%. Nesse aspecto, como já se disse, está justamente respeitando o princípio da retroatividade benigna, ex vi art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito "(...) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática".

Por isso o percentual de aplicação da multa lançada foi de 50%, ex vi do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007 .

Também não há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que, como já se disse, os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e levados ao conhecimento, da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória e recurso acostados aos autos, como efetivamente o fez de forma competente..

Outrossim, foram observados dois requisitos fundamentais à validade do ato administrativo. Os requisitos apontados estão previstos em lei, são os incisos III e IV do art. 10 do Decreto 70.235/72 e têm a seguinte redação:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

.....  
III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

(...)

Por todo o exposto, rejeito as preliminares.

### **MÉRITO**

Questões de Mérito - Da Alegação de Inocorrência de diferenças entre o escriturado e o que foi declarado/quitado — extinção do crédito tributário por compensação.

A Recorrente em síntese, alega que o Auto de Infração desconsiderou as compensações efetivadas, devidamente apontadas em procedimentos administrativos próprios, e oriundas de transferências de créditos à Defendente, daí os lançamentos das multas isoladas e cobranças de diferenças de PIS e COFIN.

Nesse ponto a DRJ, bem delimitou a lide:

Em primeiro lugar é importante esclarecer que o presente litígio não envolve a discussão acerca da existência do direito creditório que a defesa alega ter, nem tampouco se seria passível ou não de compensação com os débitos de estimativa

indicados neste processo. Essas questões devem ser (ou foram) analisadas em processo administrativo específico, a partir de petição inicial do contribuinte solicitando o reconhecimento do crédito e a realização da compensação.

Considerando-se que os autos de infração relativos ao IRPJ e à CSLL são decorrentes da imposição de penalidade por falta de recolhimento da estimativa mensal, o que importa perquirir é se anteriormente à data de formalização da exigência já estava extinto, mediante compensação, o crédito tributário cuja falta de recolhimento ensejou a aplicação da multa, conforme alega a defesa na peça impugnatória. O mesmo se aplica aos lançamentos por falta de recolhimento do PIS e da Cofins.

Assim, poderemos ter as seguintes opções:

- a) se existem pedidos anteriores ainda não definitivamente apreciados/julgados na esfera administrativa, tal fato implicará no sobrestamento do presente julgamento;
- b) se já tiverem sido objeto de julgamento em última instância, a decisão se tornou definitiva na esfera administrativa, restando apenas observar no presente processo a extensão de seus efeitos;
- c) se não existe qualquer petição neste sentido, não há como acolher os argumentos da defesa, devendo ser mantida a exigência.

A DRJ a partir daí fez um trabalho minucioso no sentido de esclarecer essas questões, baixando o processo inclusive em diligência. As conclusões obtidas são procedentes e ficou bem comprovado no presente caso que somente após a lavratura dos autos de infração o contribuinte ingressou com o pedido de habilitação do crédito, restando superada a análise da alegação da defesa de que os valores lançados de ofício teriam sido anteriormente compensados pelo sujeito passivo.

Eis o teor em parte das conclusões da DRJ com a qual eu concordo inteiramente:

Da análise dos quadros demonstrativos elaborados pela defesa, fls. 825

(IRPJ), 2770 (CSLL), 5.589 (Cofins) e 4.664 (PIS), verifica-se que quase a totalidade dos processos indicados já se encontra na seção de arquivo, alguns, inclusive em outros órgãos que não compõem a estrutura da Receita Federal do Brasil. Nenhum desses processos foi digitalizado, nem tampouco consta no sistema "Decisões" cópia dos referidos julgados, de sorte que não há como esta autoridade ter conhecimento do seu inteiro teor.

Nesse sentido, merece ser destacada a situação dos supostos processos de compensação indicados pela defesa, relativos aos lançamentos do IRPJ e da CSLL (dados de localização extraídos do sistema Comprot):

(...)

O autuante não prestou maiores esclarecimentos sobre os referidos processos de compensação, fazendo referência apenas genericamente a "alegadas compensações" e "(...) Compensações Indevidas levadas a efeito pelo contribuinte em questão no que tange aos Tributos, a saber: Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social, Contribuição para Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o Programa de Integração Social".

Com efeito, considerando-se que na peça impugnatória a defesa protestou por juntada posterior de documentos, assim como a produção de todos os meios de provas permitidas em direito, inclusive perícia e diligência, esta turma decidiu pela conversão do julgamento em diligência para que o contribuinte fosse intimado a:

a) apresentar cópia das decisões administrativas que supostamente reconheceram as compensações que alega nos autos, indicadas nos demonstrativos às fls. 825

(IRPJ), 2770 (CSLL), 5.589 (Cofins) e 4.664 (PIS);

b) demonstrar a situação dos processos que foram encaminhados à PFN, de

forma que se possa identificar a sua vinculação com os débitos relativos aos fatos geradores

31/01/2003 (10320.000919/2003-95) e 30/04/2003 (10320.502359/2006-51).

Foi solicitado também que o autuante apresentasse esclarecimentos e/ou juntasse documentos que embasaram a afirmação constante na peça exordial de que as compensações do contribuinte eram indevidas.

Em decorrência da diligência, o contribuinte anexou aos autos uma quantidade expressiva de documentos, fls. 6.084/15.521.

Compulsando-se os referidos documentos, verifica-se que quase a sua totalidade se refere à ação judicial nº 1998.34.00.23369-3 (crédito que originalmente seria da empresa Dover Indústria Comércio e Importação Ltda), na qual o contribuinte pretende se utilizar de créditos de terceiros.

Na resposta ao Termo de Diligência, o contribuinte informou que nos autos do processo nº 2009.37.00.004848-5/MA, o Juiz Clodomir Sebastião Reis, da 3ª Vara da Justiça Federal do Estado do Maranhão determinou que se desse prosseguimento ao pedido de habilitação para a compensação dos créditos tributários em comento, decisão publicada em 22 de junho de 2011 (anterior ao recebimento do Termo de Diligência), e que a Receita Federal do Brasil já estaria cientificada da decisão proferida no Mandado de Segurança

A propositura de ação judicial preventiva (antes do lançamento do tributo) não desobriga a Fazenda Pública de formalizar o lançamento, mesmo que haja suspensão da exigibilidade do crédito tributário por qualquer das formas mencionadas no art. 151 do CTN.

Tal ação, por outro lado, traz conseqüências para o processo administrativo, caso este não tenha se encerrado (no caso de ser proposta a ação judicial após o início do processo administrativo), ou venha a ser instaurado (nos casos de ação judicial preventiva). De fato, em havendo o deslocamento da lide para o Poder Judiciário, perde o sentido a revisão do ato administrativo internamente. Do contrário, ter-se-ia a absurda hipótese de modificação de decisão judicial transitada em julgado, pela autoridade administrativa.

A legislação processual tributária é clara ao dispor que a propositura de ação judicial, antes ou depois da autuação, importa em renúncia à instância

administrativa, desde que tenham o mesmo objeto. Nesse sentido, dispõe o art. 87 do Decreto nº 7.574/2011:

Art. 87. A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa em renúncia ou em desistência ao litígio nas instâncias administrativas (Lei nº 6.830, de 1980, art. 38, parágrafo único).

Parágrafo único. O curso do processo administrativo, quando houver matéria distinta da constante do processo judicial, terá prosseguimento em relação à matéria diferenciada.

Portanto, não é da competência dessa autoridade analisar todas as peças que compõem a ação judicial, mas tão somente os efeitos que a referida ação, quando julgada ou for objeto de uma eventual decisão interlocutória, terá sobre os valores controlados pelo Fisco.

Assim, quase todos os documentos anexados em decorrência da diligência fiscal, fls. 6.108/15.470, que correspondem às peças que instruem a ação judicial nº 1998.34.00.23369-3, não têm influência alguma com o presente litígio, tendo, inclusive, prejudicado a análise mais célere deste presente processo administrativo.

De todos os dados apurados em decorrência da diligência fiscal o mais relevante é a assertiva do contribuinte de que somente em 22/06/2011 obteve a segurança, em decisão judicial, no sentido de que pudesse proceder à habilitação para compensação de créditos tributários (processo nº 2009.37.00.004848-5/MA, 3a Vara Federal da Justiça Federal do Estado do Maranhão, Juiz Clodomir Sebastião Reis).

2 Nesse sentido dispõem os arts. 50 e 51 da Instrução Normativa nº 600, de 28/12/2005 (com eficácia até 31/12/008); arts. 70 e 71 da Instrução Normativa nº 900, de 30 de dezembro de 2008 (vigência entre 01/01/2009 e 20/12/2012); e arts. 81 e 82 da Instrução Normativa nº 1.300, de 600, de 20/11/2012 (vigência a partir de 21/11/2012).

A legislação tributária federal estabelece que, na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação somente será recepcionada pela Receita Federal após prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal (DRF), Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat) ou Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo. O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação ou o deferimento do pedido de restituição ou de ressarcimento.

Desta forma, estando comprovado no presente caso que somente após a lavratura dos autos de infração o contribuinte ingressou com o pedido de habilitação do crédito, resta superada a análise da alegação da defesa de que os valores lançados de ofício teriam sido anteriormente compensados pelo sujeito passivo.

Correto o lançamento nesse aspecto.

Também ratifico em todos os seus termos a conclusão chegada pela DRJ em manter o lançamento das multas isoladas multa isolada sobre os débitos de estimativa que não foram liquidados, independentemente de o processo de cobrança correspondente estar inscrito em dívida ativa:

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por intermédio do Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011, ratificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 193/2013, manteve o entendimento de que os valores mensalmente apurados por estimativa, a título de antecipação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não assumem a natureza de obrigação e crédito tributários e, conseqüentemente, não podem ser cobrados de per si.

Desta forma, entendo que devam ser mantidos no presente caso os valores lançados como multa isolada sobre os débitos de estimativa que não foram liquidados, independentemente de o processo de cobrança correspondente estar inscrito em dívida ativa. Além disso, embora grande parte dos débitos inscritos estejam na situação "Ativa Ajuizada Parc Lei 11941/09 Art. 1 - Dívidas sem Parc Anterior", a concessão do parcelamento ocorreu posteriormente à data de formalização da exigência (a Lei 11.941/2009 é decorrente da conversão da Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, enquanto que o lançamento foi efetuado em 26/02/2008). Correta, pois, a aplicação da penalidade.

A contradição alegada pela Recorrente em sede recursal não existe. Alega a Recorrente que a manutenção desses valores conflita com o cancelamento feito pela DRJ das situações em que ficou comprovado pela DRJ que as estimativas já haviam sido pagas antes do lançamento. Ora, este último caso, não configura caso para aplicação da multa isolada justamente porque as estimativas foram pagas. A outra situação em que os débitos da estimativas encontram-se na procuradoria indevidamente, pois as antecipações não podem ser cobradas como se tributos fossem à parte o ajuste anual, indica situação inversa de não pagamento e de impossibilidade de cobrança. Dessa forma, a multa isolada ainda é aplicável, pelo descumprimento do mandamento legal de recolhimento das estimativas nos exatos preceitos da legislação de vigência.

#### LANÇAMENTO DAS DIFERENÇAS DE PIS E COFINS

Reitero também em todos os seus termos as razões da decisão de piso que rejeitaram as alegações do contribuinte de forma bastante detalhada e percuciente e não foram infirmadas em sede recursal, motivo pelo qual adoto-as também como razões complementares deste voto como se aqui estivessem todas reproduzidos:

No que concerne às contribuições PIS e Cofins, é de se observar que os valores lançados correspondem à diferença entre o apurado pela fiscalização e o declarado/pago pelo sujeito passivo, conforme está demonstrado às fls. 84 e 89 (PIS) e fls. 69 e 74 (Cofins). Em nenhum dos períodos de apuração os créditos atribuídos (pagamento, compensação ou parcelamento) foram superiores aos valores declarados pelo sujeito passivo.

Assim, a existência de processos de compensação é irrelevante para análise da procedência desses lançamentos, não só porque o contribuinte à data da lavratura do auto de infração ainda não havia procedido à habilitação para compensação de créditos tributários decorrentes de decisão judicial transitada em julgado, mas também pelo fato de a cobrança envolver somente o excedente do valor apurado pela auditoria fiscal e o confessado pelo sujeito passivo.

O mesmo se aplica aos pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, questionados na peça impugnatória (caso específico do pagamento relativo ao mês de janeiro de 2007 - Cofins).

A defesa alega que as diferenças encontradas nos meses de janeiro de 2006 (R\$ 15.447,45) e março de 2007 (R\$ 10.952,06), correspondem a créditos contábeis daqueles meses.

Como a fiscalização tomou por base os valores escriturados pelo contribuinte, caberia a ele, nesta fase recursal, apresentar os elementos, hábeis e idôneos, que comprovassem o equívoco supostamente cometido. Quem não prova o que afirma não pode pretender ser tida como verdade à existência do fato alegado, para fundamento de uma solução que atenda ao pedido feito. Aliás, o adágio romano: *allegatio et non probatio, quase non allegatio* (alegar e não provar é quase não alegar). Rejeita-se, pois, a alegação da defesa nesse sentido.

O Contribuinte em sede recursal insiste em apontar falta de divergência entre o escriturado e o declarado, nos seguintes termos

No entanto, não observou o acórdão recorrido que não existem diferenças nos valores apontados na referida atuação, tidos com decorrentes da diferença entre o informado na DCTF e aqueles escriturados nos livros fiscais da Recorrente, e, por isso, não há o que se falar em ausência ou insuficiência de declaração.

De acordo com o Relatório de Fiscalização, há suposta diferença entre o valor Escriturado ou informado na Declaração de Compensação e o valor da DCTF. No entanto, as Informações trazidas comprovam a identidade entre os valores declarados e aqueles constantes dos livros fiscais.

Não procede tal alegação, conforme se ilustra abaixo com um exemplo do lançamento da COFINS de janeiro de 2006:

5856 - COFINS - Incidência Não Cumulativa

Período de Apuração	Débito Escriturado PJ il)	Débito Declarado DCTF (2)	Créditos Apurados O)	Diferença Tributável (1-2) ou (1-3)
31/01/2006	479.818,45	464.370,51	10.000,00	15.447,94
30/11/2006	93.926,96	0,00	0,00	93.926,96
31/12/2006	282.068,93	0,00	0,00	282.068,93

Veja que o que foi lançado é justamente a diferença entre o escriturado e o declarado/pago:

Fato aerador	Contribuição	Multa(%) Valor
Vencimento		
31/01/2006		75,00
15/02/2006	15.447,94	11.585,95
30/11/2006		75,00

Foi por esse motivo que a DRJ afirmou: “Em nenhum dos períodos de apuração os créditos atribuídos (pagamento, compensação ou parcelamento) foram superiores aos valores declarados pelo sujeito passivo.”. Somente nesse caso, haveria alguma possibilidade de a recorrente está certa em seu raciocínio.

Como se vê, a Recorrente novamente contenta-se em alegar sem provar.

No que toca às diferenças de janeiro de 2006 e março de 2007 a defesa em fase recursal repete as mesmas razões de defesa sem trazer provas do alegado.

Pelo exposto, mantenho integralmente os valores lançados, relativos às contribuições PIS e Cofins.

**MULTAS ISOLADAS (IRPJ/CSLL) – ESTIMATIVAS NÃO PAGAS - CONCOMITÂNCIA**

A recorrente pleiteia o cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75%, entre outras alegações já enfrentadas em tópico anterior.

Esclareça-se por para os que julgam importante esse fato, que as estimativas não pagas contemplaram além dos anos-calendário de 2003 a 2006, parte do período de 2007, ano em curso da fiscalização.

Posto isso, cabe agora esclarecer que não se confundem as duas infrações, pois são distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2 (duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretense direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Em relação a tese da consunção, em primeiro lugar há que se ter cautela na importação de institutos de outros quadrantes do Direito (Penal) cujos bens protegidos são outros: liberdade do ser humano.

O princípio da consunção no Direito Penal possui como característica básica, o englobamento de uma conduta típica menos gravosa por outra de maior relevância, estas possuem um nexu, sendo considerada a primeira conduta como um mero ato preparatório da última. O problema é que esse princípio se amolda ao Direito Penal de forma a contribuir para o caráter de justiça na retributividade da pena. Ora, o Direito Tributário não é lastreado apenas no princípio da retributividade e da prevenção, mas se reveste do seu caráter patrimonial, afinal o Direito tributário, em apertada síntese, é o direito que define como serão cobrados os tributos dos cidadãos para gerar receitas para o estado fazer face às suas despesas e custeio e tem como contraparte, entre outros, o Direito Financeiro, que é o conjunto de normas jurídicas destinadas à regulamentação do financiamento geral das atividades do Estado. O contexto então muda totalmente e se torna impeditiva para tais “importações”.

Mantenho, portanto, a multa isolada nos exatos termos prescritos na autuação.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares e, no mérito, nego provimento ao recurso

*(assinado digitalmente)*

Antonio Bezerra Neto

## Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator para Formalização do Voto Vencedor

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, e tendo em vista que o redator designado Sérgio Luiz Bezerra Presta não mais integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, encontro-me na posição de Redator, nos termos dos arts. 17 e 18, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF).

Informo que, na condição de Redator, não me encontro vinculado: (1) ao relato dos fatos apresentado; (2) a nenhum dos fundamentos adotados para a apreciação das matérias em discussão; e (3) a nenhuma das conclusões da decisão incluindo-se a parte dispositiva e a ementa.

A seguir, a transcrição do voto.

Não obstante a coerente fundamentação contemplada no voto do Ilustre Conselheiro Antonio Bezerra Neto, tão bem exposto à Turma em relação ao recurso voluntário, onde os membros do colegiado deram provimento parcial ao recurso, para apenas para cancelar a multa isolada sobre estimativas não pagas.

Observando tudo que consta dos autos, não tenho como concordar com as razões de decidir do Conselheiro Antonio Bezerra Neto em relação ao tema da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, neste ponto considero procedentes os argumentos da Recorrente tendo em vista que a questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais já está pacificada no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

Dos inúmeros julgados a respeito do tema uma maioria esmagadora entende que é impossível à imposição da multa isolada, nos termos do inciso IV do §1º, independe do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

E, isso demonstra que encerrado a ano calendário, não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual.

Até porque, encerrado o ano calendário, não há mais base de cálculo para exigência da multa, eis que, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem por recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano calendário, surgindo, com a apuração do lucro real ao final do ano calendário, o imposto efetivamente devido, única base impositiva que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º. do art. 44 da Lei nº. 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano calendário (31/12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

A partir daí, surge uma nova base imponible, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1º. do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal.

Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda, relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

As turmas ordinárias e a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF têm reiteradas decisões no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante das duas multas, conforme pode ser visto abaixo:

*“EMENTA: MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base)” (CARF - Processo nº 19515.002094/200926 - Acórdão nº 140201.081 – 1ª Seção - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Julg 14/06/2012).*

*“EMENTA: MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base)”. (CARF - Processo nº 19515.002090/200948 - Acórdão nº 140201.078 1ª Seção – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Julg 14/07/2012).*

*“EMENTA: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.*

*A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação” (CARF - Processo nº 18471.001020/200611 - Acórdão nº 180301.263 – 1ª Seção – 4ª Câmara – 3ª Turma Especial – Julg 10/04/2012).*

*“EMENTA: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. (...)*

*MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO.*

*INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual”. (CSRF - Processo nº 11020.003681/200992 - Acórdão nº 910101.402 – 1ª Turma – Julg 17/07/2012).*

*“EMENTA: MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação” (CSRF - Processo nº 10480.004535/200317 - Acórdão nº 9101001.307 – 1ª Turma; julg 24/04/2012).*

Diante dos sólidos argumentos e das claras decisões acima e de muitas outras proferidas pelas turmas ordinárias e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF demonstram a ampla, geral e irrestrita impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

Tais argumentos e decisões têm lastro nas determinações contidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza e disciplina a aplicação da multa isolada, conforme pode ser visto abaixo:

*“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;*

*§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*

*I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido*

*anteriormente pagos; (...);*

*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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente”.*

*O Art. 2º da Lei nº 9.430/96 assim determina:*

*“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 estimado, 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 nº8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº9.065, de 20 de junho de 1995”.*

*As remissões relevantes contidas nos diplomas legais acima são as seguintes:*

*“Art. 35 (Lei nº 8.981/95) - 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 excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)*

*§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 base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano calendário”.*

Diante do exposto e principalmente observado as razões de decidir acima, não tenho como deixar de reformar o acórdão recorrido, tendo em vista que não pode subsistir a aplicação de penalidade isolada decorrente da falta de pagamento de exações fiscais, cujos débitos não foram confessados na DCTF original ou primitiva; e, a outra, em decorrência da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, ambos sobre a base de calculo estimada.

Processo nº 10320.000919/2008-08  
Acórdão n.º **1401-001.321**

**S1-C4T1**  
Fl. 15.890

---

Assim, diante do exposto, observando tudo que consta nos autos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, única e tão somente, para afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

*(assinado digitalmente)*

André Mendes de Moura - Redator para Formalização do Voto Vencedor

CÓPIA