



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

Processo nº 10380.000688/2004-96
Recurso nº 163.287 Voluntário
Acórdão nº **1802-01.011 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 18 de outubro de 2011
Matéria IRPJ - Multa Isolada
Recorrente MAISA INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ. REGIME DE ESTIMATIVA. APURAÇÃO ANUAL. INCIDÊNCIA DA MULTA MORATÓRIA PELO NÃO PAGAMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL. AFASTAMENTO. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ANUALIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

As antecipações mensais do IRPJ não tem o condão de lançamento definitivo na apuração do lucro real anual, motivo pelo qual não podem suportar *per si*, exigência de multa moratória devido ao seu não pagamento no prazo da antecipação. Inteligência dos arts 112, II e 114 do CTN e dos artigos 2º, § 3º, e 61 da Lei nº 9.430/96 que forcem o entendimento de que o fato gerador é anual e portanto, neste momento é que se impõe a exigência do pagamento sob pena da exigência da multa moratória. Precedentes do CSRF (atual CARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos o Conselheiro relator Nelso Kichel e o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa. Designado o Conselheiro Marciel Eder Costa para redigir o voto vencedor. A Conselheira Ester Marques Lins de Sousa declarou-se impedida de votar por haver atuado no processo como autoridade administrativa da DRF.

(documento assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

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

Autenticado digitalmente em 27/04/2012 por MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 27/04/2012 por MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 18/05/2012 por NELSO KICHEL, Assinado digitalmente em 05/08/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA
Impresso em 06/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel- Relator.

(documento assinado digitalmente)

Marciel Eder Costa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa, Gustavo Junqueira Carneiro Leão, Marco Antonio Nunes Castilho, Jose de Oliveira Ferraz Correa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 290/294 contra a decisão da 4ª Turma da DRJ/Fortaleza, de 15/09/2005 (fls. 272/281) que julgou improcedente a impugnação, mantendo o auto de infração do IRPJ – Multa Isolada, no valor de R\$ 160.778,31 atinente anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003.

Quanto aos fatos, consta do auto de infração do IRPJ – Multa Isolada, de **27/01/2004** (fls. 02/11), *in verbis*:

(...)

01 - MULTAS ISOLADAS

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE ESTIMADA

Tendo optado nos anos-calendário 2.000, 2.001, 2.002 e 2.003 pelo regime de tributação de lucro real anual, o contribuinte não elaborou balancetes mensais de suspensão e/ou redução, não recolhendo Imposto de Renda Pessoa Jurídica sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, ficando assim sujeito à multa ora apurada e lançada, conforme Termo de Constatação, demonstrativos e demais documentos em anexo.

(...)

Complementando a descrição dos fatos, consta do Termo de Constatação, parte integrante do auto de infração (fl. 13), *in verbis*:

(...)

11.Foi verificado que, nos meses de janeiro/2.000 a dezembro/2.002, a fiscalizada, tendo optado pelo regime de tributação de lucro real anual e embora tenha elaborado balancetes mensais, não demonstra os resultados obtidos em cada mês, se lucro ou prejuízo, nem efetuou recolhimento de imposto de renda e de contribuição social sobre base estimada,

ficando assim sujeita às multas aplicadas, conforme respectivos autos de infração; e

12. Foi verificado finalmente que, nos meses de janeiro a outubro/2.003, a empresa, embora tenha optado pelo mesmo regime de tributação de lucro real anual, não elaborou balancetes mensais de suspensão e/ou redução, nem recolheu IRPJ e CSLL sobre bases estimadas, ficando também sujeitas às mesmas multas lançadas nos autos de infração citados no item 11.

(...)

Instruem os autos do processo:

- Demonstrativos de receitas mensais auferidas nos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, em anexo ao auto de infração (fls. 25/26);

- Demonstrativos de apuração do IRPJ Estimativa mensal dos períodos janeiro/2000 a dezembro/2003, elaborados pela fiscalização, cujo imposto é base de cálculo da multa isolada de 75% (fls. 27/111);

- Demonstrativos (resumo) de situação fiscal, apurada de ofício, base de cálculo da multa isolada (fls. 112/116);

- Balancetes em suspensão analíticos, ano 2000 (fls. 117/138) e ano 2001 (fls. 163/187);

- Cópia do livro de Apuração do ICMS, entradas e saídas, ano-calendário 2000 (fls. 139/162);

- Cópia do Livro de Apuração do ICMS, ano 2001 (fls. 188/210);

- Cópia do livro de Apuração do ICMS, ano 2002 (fls. 211/234);

- Relação de cópias de notas fiscais do ano 2003 (fls. 235/253).

A contribuinte tomou ciência do auto de infração do IRPJ – Multa Isolada em **27/01/2004** (fl. 03), apresentando impugnação em **26/02/2004** de fls. 255/260, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- que a peça fiscal, como instrumento de lançamento de ofício, não se reveste de certeza quanto aos fatos alegados. Primeiramente, diz que o "contribuinte não elaborou os balancetes mensais de suspensão e/ou redução ", para depois no Termo de Constatação afirmar o contrário: " tenha elaborado balancetes mensais ";

- que a descrição errônea ou equivocada dos fatos no auto de infração acarreta a nulidade do procedimento fiscal, pois afronta os princípios da ampla defesa e da legalidade;

- que, pelo art. 10, III, do Decreto nº 70.235/72, o auto de infração deve conter, obrigatoriamente, a descrição dos fatos;

- que não há subsunção entre a descrição do fato e a lei, no caso;

- que o lançamento deve ser declarado nulo;

- que, em relação à multa isolada, o não recolhimento das estimativas deveu-se aos prejuízos continuados, em vista da crise que se arrastou sobre a empresa diante da economia nacional. Em sua contabilidade, em seus livros contábeis e fiscais, devidamente examinados e conferidos pela autoridade fiscal, foram levantados os balancetes e transcritos em livro oficial e obrigatório, de natureza contábil e fiscal, no caso o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR);

- que a exigência da multa isolada é descabida;

- que o art. 230, § 2º, do RIR/99, dispensa do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário;

- que existindo escrituração do LALUR, demonstrando os prejuízos fiscais, não há o porquê prosperar a exigência da multa isolada (fls. 263/270).

A decisão *a quo*, diversamente das razões expendidas pela impugnante, manteve o lançamento fiscal, cuja ementa transcrevo a seguir (fl. 272):

(...)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA.

Tendo optado pela forma de tributação dos lucros com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações mensais do Imposto de Renda por estimativa, ou ao levantamento de balanços ou balancetes mensais de redução ou isenção do imposto.

O não recolhimento a título de estimativas de IRPJ ou o recolhimento a menor do tributo, sem respaldo em balanços ou balancetes mensais de redução ou isenção do imposto, sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Lançamento Procedente

(...)

Irresignada com esse *decisum* do qual tomou ciência em 12/06/2006 (fl. 286), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 10/07/2006 de fls. 290/294, cujas razões, em síntese, são as seguintes:

- que há incongruências no auto de infração, pois ora diz que o" contribuinte não elaborou balancetes mensais de suspensão e/ou redução ", ora diz, no Termo de Constatação, que "tenha elaborado balancetes mensais, não demonstra os resultados obtidos em cada mês, se lucro ou prejuízo... "; que a decisão recorrida não enfrentou adequadamente a questão, que, tão pouco, a digna autoridade apreciou o LALUR que é o livro por excelência, e

que a legislação fiscal atribui a obrigatoriedade de o contribuinte escriturá-lo, segundo o art. 262 do RIR/99;

- que existindo escrituração do LALUR, demonstrando os prejuízos fiscais, não há o porquê prosperar a exigência da multa isolada, visto que a se a empresa apresentava resultados negativos mensais, não havia razão para recolher estimativas. Atente-se que a transcrição no LALUR da demonstração do lucro real, em verdade, demonstra a sua composição, o lucro líquido de cada mês, mais os ajustes, decorrentes da legislação fiscal;

- que, na dicção do art. 923 do RIR/94, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º);

- que, em diversos acórdãos, esse Egrégio Conselho tem sustentado o entendimento que a multa isolada, se aplicada (como no caso presente), depois do levantamento do balanço anual, a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real apurado e a estimativa obrigatória recolhida;

- que, aplicando-se ao caso presente, mesmo que não houvesse nenhum balancete mensal, como soa dizer a pretensão fiscal, mas como tal situação foi verificada após o ano calendário, mesmo assim, não haveria de se cobrar a malsinada estimativa, posto que, nos balanços anuais, patenteou-se diversos prejuízos fiscais, inexistindo, portanto, base de cálculo para se cobrar as estimativas.

Por fim, a recorrente pediu o cancelamento do lançamento fiscal, aduzindo que:

a) a existência de contradição na descrição dos fatos na peça fiscal comprometem a certeza do lançamento, com prejuízo à ampla defesa e à legalidade;

b) os prejuízos fiscais, comprovados no LALUR, repelem, na forma da legislação de regência, a obrigatoriedade da recorrente recolher a estimativa do IRPJ;

c) mesmo na ausência dos citados balancetes, a hipótese da não tributação estaria de conformidade com precedentes jurisprudenciais desse Egrégio Conselho Administrativo, visto não existir lucro real, mas prejuízo nos balanços anuais, conforme cópia das DIPJ dos exercícios em questão.

Obs: relativo ao ano-calendário 2000, consta que houve ainda a lavratura de auto de infração de ajuste de base de cálculo do IRPJ, sem crédito tributário; porém, tal lançamento não é objeto destes autos (fls.261/262).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Nelso Kichel, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade. Por conseguinte, dele conheço.

Conforme relatado, a lide versa acerca da exigência da multa isolada pela falta de pagamento do IRPJ Estimativa mensal dos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. CONTRADIÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. VÍCIOS NÃO CONFIGURADOS

A contribuinte alegou que haveria contradição na descrição dos fatos imputados entre o auto de infração e o Termo de Constatação Fiscal o qual, também, é parte integrante do lançamento fiscal; que tal situação, além de configurar um vício insanável, teria implicado prejuízo à sua defesa.

Rejeito a preliminar suscitada, por se tratar de alegação descabida, totalmente destituída de fundamento fático-jurídico.

Nesses anos-calendário objeto do lançamento fiscal, a recorrente optou pela apuração do IRPJ com base no lucro real anual, com a obrigação de efetuar antecipação de pagamento do IRPJ e da CSLL, mensalmente, por estimativa, com base receita bruta e acréscimos ou com base em balanço de suspensão e/ou redução do imposto. Entretanto, como já mencionado no relatório, a recorrente, embora não tendo demonstrado apuração de prejuízo mensalmente, nada recolheu a título de antecipação do IRPJ Estimativa mensal, para esses anos-calendário.

Compulsando as peças processuais, constata-se, de plano, que a escrituração contábil da recorrente é sofrível, tecnicamente deficiente, cujas falhas, voluntária ou involuntariamente, implicaram, por conseguinte, na falta ou inexistência de pagamento do IRPJ Estimativa mensal dos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003.

Mas, a deficiente escrituração contábil não pode ser objetada contra o fisco, para afastar a responsabilidade da recorrente por infração tributária (CTN, art. 136).

Diversamente do alegado pela recorrente, não há contradição na descrição dos fatos, entre o auto de infração e o Termo de Constatação, que pudesse macular ou inquirar de nulidade o lançamento fiscal.

Vale dizer, o auto de infração narra a inexistência de Balancetes de Suspensão e/ou Redução do Imposto de que trata o art. 35 da Lei nº 8.981/95 (fl. 04). Por outro lado, consta do Termo de Constatação, item 11, que a contribuinte elaborou “Balancetes em Suspensão Analíticos”, porém diversos dos exigidos pela legislação tributária, para os anos-calendário 2000 a 2002 (fl. 13) e que, portanto, não obstem o lançamento fiscal objeto do presente litígio.

Na verdade, esses indigitados Balancetes de Suspensão Analíticos, elaborados pela contribuinte dizem respeito, tão-somente, para os anos-calendário 2000 (fls. 116/138) e

2001 (fls. 163/187) e foram juntados aos autos pela fiscalização, como elementos de prova de que não atendem à legislação tributária de regência, pois não configuram Balancetes de Suspensão e/ou Redução de Imposto; não demonstram pagamento de imposto em excesso nos períodos mensais anteriores e não demonstram prejuízo mensal (custos e despesas maiores que receitas), para justificar a falta de antecipação de pagamento do imposto por estimativa mensal; pelo contrário, tais demonstrativos mensais da contribuinte comprovam apenas a existência de receita bruta e receita líquida. Por conseguinte, tais demonstrativos da recorrente não podem ser objetados contra o fisco, pois revelam que estava obrigada a fazer antecipação de pagamento do imposto por estimativa mensal, com base na receita bruta e acréscimos, para os períodos de apuração mensal objeto do feito fiscal.

A propósito, essa questão foi devidamente enfrentada pela decisão recorrida (fl. 280), *in verbis*:

(...)

Com relação ao argumento de que os prejuízos fiscais estariam comprovados no LALUR, impende registrar que a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, em seu art. 35 dispôs sobre os "balanços ou balancetes de suspensão", aduzindo que estes:

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

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

Também, conforme Instrução Normativa SRF nº 93/97, art. 12, § 5º, os balanços ou balancetes mensais de suspensão e/ou redução do imposto deverão ser transcritos no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

Dos documentos anexos aos autos, pela defesa, vê-se que esta traz a simples informação no LALUR de que a empresa apurou "prejuízo", sem, nem ao menos, demonstrar a apuração desse prejuízo, evento que se comprovaria através da elaboração de "balanços ou balancetes mensais de suspensão e/ou redução do imposto", devidamente transcritos no livro Diário.

Ora, dos documentos anexos às fls. 264/270, vê-se que a empresa apresenta a "Demonstração do Resultado" em 31 de dezembro de cada ano-calendário, bem como a "Demonstração do Lucro Real", onde aponta que apurou prejuízo em cada um dos meses dos anos-calendário fiscalizados.

Com efeito, essas informações acumuladas, sem a demonstração mensal dos resultados, na forma como exigida na legislação tributária, através da elaboração dos balanços ou balancetes mensais de suspensão e/ou redução, não têm o condão de suspender o pagamento das estimativas mensais a que se reporta a Lei nº 9.430/96.

(...)

Nessa situação, como demonstrado, a recorrente estava, sim, obrigada a fazer a antecipação de pagamento do imposto por estimativa mensal, com base na receita bruta e acréscimos, para os períodos de apuração objeto dos autos.

O lançamento fiscal está em consonância com os incisos III e IV art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e com o art. 142 do CTN, pois contém clara descrição dos fatos imputados, matéria tributável, disposição legal infringida e penalidade aplicada.

Como visto, constitui verdadeiro despautério a alegação da recorrente de que haveria contradição na narrativa dos fatos imputados e que teria, com isso, sofrido prejuízo ou cerceamento do direito de defesa.

Além do mais, a recorrente, tanto na primeira instância, quanto nesta instância de julgamento, exercitou plenamente o contraditório e a ampla defesa, revelando, pela alentada defesa apresentada, nessas instâncias de julgamento, que entendeu e tem conhecimento pleno, perfeito da imputação fiscal.

Somente a falta de descrição dos fatos e a falta de capitulação legal ensejam, ou configuram, cerceamento de defesa e provocam a nulidade do lançamento fiscal, que não é o caso.

Nesse sentido, são os precedentes jurisprudenciais deste Egrégio Conselho Administrativo, *in verbis*:

NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA – IRF – Anos 1991 a 1993 – O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se a Pessoa Jurídica revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa (Acórdão nº 104-17.364, de 22/02/2001, 1º CC).

AUTO DE INFRAÇÃO – DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA – O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta a nulidade do auto de infração, quando comprovado, pela judicosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa (Acórdão nº 103-13.567, DOU de 28/05/1995);

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE DO LANÇAMENTO. A capitulação legal incompleta da infração ou mesmo a sua ausência não acarreta nulidade do auto de infração, quando a descrição dos fatos nele contida é exata, possibilitando ao sujeito passivo defender-se de forma detalhada das imputações que lhe foram feitas (Acórdão 108-06.208, sessão de 17/08/2000).

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – INOCORRÊNCIA. A inclusão desnecessária de um dispositivo legal, além do

corretamente apontado para as infrações praticadas, não acarreta a improcedência da ação fiscal. Outrossim, a simples ocorrência de erro de enquadramento legal da infração não é o bastante, por si só, para acarretar a nulidade do lançamento quando, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida, venha a permitir ao sujeito passivo, na impugnação, o conhecimento do inteiro teor do ilícito que lhe foi imputado, inclusive os valores e cálculos considerados para determinar a matéria tributável. (Acórdão nº 104-17.253, sessão de 10/11/99).

AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA - Para que haja nulidade do lançamento é necessário que exista vício formal imprescindível à validade do lançamento. Desta forma, se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, mediante substancial defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa ou por vício formal. (Acórdão nº 102-48.141, sessão de 25/01/2007).

Nesse sentido, também é o entendimento jurisprudencial da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/01-03.264, de 19/03/2001 e publicado no DOU em 24/09/2001), *verbis*:

A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dele se defender amplamente, mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado.

Portanto, ante a inexistência de vício no lançamento fiscal, rejeito a preliminar suscitada.

MULTA ISOLADA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO POR ESTIMATIVA MENSAL. ANOS-CALENDÁRIO 2000, 2001, 2002 E 2003. ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE PREJUÍZO FISCAL

A recorrente argumentou que não efetuou a antecipação do pagamento do IRPJ por estimativa mensal com base em balancetes de suspensão/redução (resultados negativos mensais) e que, ademais, nesses anos-calendário, houve prejuízo fiscal, conforme comprovaria a escrituração do LALUR (fls. 263/270); que, nessa situação, incabível a exigência de multa isolada, pois deve prevalecer o resultado apurado no final de cada exercício, ou seja, o prejuízo fiscal.

Não procedem as alegações da recorrente.

Como já demonstrado, quando do enfrentamento da preliminar suscitada, a recorrente não elaborou os balancetes de suspensão/redução do pagamento do imposto, nos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003, nem os transcreveu para o LALUR.

Se não existem os balancetes de suspensão/redução, também não há que falar em transcrição de trata o art. 35 da Lei nº 8.981/95.

Para esses anos, ainda, não constam dos autos demonstrações contábeis pormenorizadas na forma da legislação comercial, mormente a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) para confrontação das receitas, despesas e custos (itens e subitens), no sentido de demonstrar, categoricamente, o lucro líquido ou prejuízo do exercício. Tais elementos de prova não constam dos autos.

Ademais, o que existe escriturado no LALUR (fls. 263/270), em termos de apuração do lucro líquido e do lucro real, para cada um desses anos objeto do lançamento fiscal, não tem o condão de comprovar, demonstrar prejuízo contábil e fiscal, pois a escrituração contábil e fiscal foi efetuada à revelia da legislação comercial e tributária.

Vale dizer, ao colocar no LALUR dados extremamente resumidos, soltos, sem contexto, elaborados às pressas, situação que beira o ridículo, sem técnica de escrituração contábil e fiscal, à revelia da legislação comercial e fiscal, a recorrente, simplesmente, inutilizou, inviabilizou o LALUR como elemento de prova, pois os fatos registrados nele, sem demonstração pormenorizada, não se sustentam, pela falta de contexto e pela falta de elementos probatórios de suporte.

Por conseguinte, não procede a alegação da recorrente de que estaria demonstrado no LALUR prejuízos para os anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003.

Ainda que houvesse prejuízo fiscal comprovado no encerramento do respectivo exercício financeiro (que não é o caso), a legislação tributária comina a imposição da multa isolada sobre o valor do imposto devido por estimativa mensal que deixou de ser pago por antecipação para cada mês do ano-calendário respectivo (apuração mensal), justamente pela quebra do dever legal de antecipação do tributo.

O dever legal de antecipação de recolhimento do imposto configura-se pela existência de receita bruta, se não comprovado mediante balancete mensal de suspensão/redução que já houve pagamento em excesso nos meses anteriores ou que houve prejuízo no respectivo mês.

As provas existentes dos autos revelam que, mensalmente, que houve superávit, e não prejuízo.

Portanto, deve ser mantida a infração imputada.

REDUÇÃO DA MULTA ISOLADA POR LEI POSTERIOR. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Quando da lavratura do auto de infração em 27/01/2004 (fls. 02/11), foi aplicada a multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o imposto estimativa mensal não pago nos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003.

Entretanto, a Lei nº 11.448/2007 reduziu a penalidade por falta de pagamento dos tributos devidos por estimativa mensal para 50% (cinquenta por cento).

Portanto, tratando-se de lançamento ainda não constituído definitivamente na esfera administrativa, aplica-se, no caso, o princípio da retroatividade benigna, para reduzir a penalidade aplicada de 75% para 50%, para todos os períodos de apuração, objeto dos autos, dos anos-calendário 2000, 2001, 2002 e 2003.

Por tudo que foi exposto, voto para REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Nelso Kichel

Voto Vencedor

Conselheiro Marciel Eder Costa, Redator Designado

Com a devida vênia, ousou divergir, no caso vertente, do posicionamento exarado do brilhante voto de lavra do Ilustríssimo Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, pelos motivos que passo a aduzir, como segue.

O deslinde da controvérsia sob exame está em esclarecer se existe ou não a incidência de multa moratória sobre a compensação ou pagamento antecipado das estimativas que serão ajustadas na apuração anual do IRPJ ou da CSLL.

Nesse sentido, se faz necessário, de plano, analisar as características do recolhimento dessas estimativas e sua correspondente natureza jurídica para testar a sua subsunção ao comando do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Observemos.

A legislação do IRPJ e da CSLL, que versa sobre o Pagamento Mensal por Estimativa, ajustado pelos balancetes de redução e suspensão, dispõe que as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do Lucro Real anual podem optar pelo pagamento mensal do tributo de forma estimada, como antecipação do tributo devido a ser apurado ao final do ano, mais especificamente em 31 de dezembro. (art. 2º da Lei nº 9.430/1996, combinado com o art. 35 da Lei nº 8.981/1995)

Desta forma, as antecipações realizadas durante o ano-calendário, quer aquelas correspondentes a um percentual sobre a receita bruta da empresa, ou mesmo quando decorrentes de balanços de redução e suspensão destes tributos, são apenas valores estimados, provisórios, sem caráter definitivo, cuja notória precariedade perdura até o final do correspondente período de apuração.

Logo, é nesse momento, a saber, em 31 de dezembro, que efetivamente ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL em se tratando de apuração anual, tornando a dívida destes tributos líquida e certa, somente a partir deste lapso temporal.

Esta assertiva, por vezes, vem sendo corroborada pelo entendimento deste Conselho, já manifestado em diversos precedentes, valendo, porém, trazer à colação a decisão da CSRF (antigo Conselho de Contribuintes, que antecedeu o atual CARF), cujo teor deixa

claro o posicionamento firmado no âmbito administrativo, de que os fatos geradores da CSLL e do IRPJ ocorrem quando o lucro é apurado em 31 de dezembro, senão, vejamos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua 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.

O TRIBUTO DEVIDO PELO CONTRIBUINTE SURGE QUANDO É O LUCRO APURADO EM 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO. *Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.*

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.

(CSRF/01-05.875, PA 10384.000638/2004-79, Marcos Vinícius Neder de Lima, da Sessão: 23/06/2008)

Com efeito, não tendo ocorrido o fato gerador, no momento do pagamento das estimativas, forçoso concluir quanto à natureza jurídica dos recolhimentos, que não se tratam de tributos propriamente ditos, mas sim de meras antecipações dos seus pagamentos.

Nesse sentido, o CSRF (atual CARF) também reconhece que os valores referentes às estimativas mensais não são tributos, uma vez que os fatos geradores daqueles ocorrem apenas ao final do período anual (31 de dezembro), *verbis*:

“DECADÊNCIA – ESTIMATIVAS – MULTA ISOLADA - Se a Fazenda Pública denegar a homologação, desde que atendidas as prescrições legais ao pagamento realizado pelo contribuinte, o limite temporal para a realização do lançamento de ofício para cobrar o tributo é estabelecido pelo prazo de cinco anos previsto

no art. 150. § 4º, do CTN, já que, findo esse prazo, é considerado extinto o crédito tributário.

Contudo, não há falar em lançamento por homologação, desde que atendidas as prescrições legais no caso de falta de recolhimento de estimativas. O valor pago a esse título não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda e da CSLL só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, inclusive no caso de penalidades, está prevista no artigo 173 do CTN” (Nossos Grifos)

(CSRF 01-05.653, PA 10680.015464/2003-13, Marcos Vinícius Neder de Lima, da Sessão 27/03/2007).

Portanto, as parcelas compensadas ou pagas como antecipação, com base no fato gerador presumido, enquadram-se como prestações antecipadas pelo devedor no âmbito da teoria do pagamento das obrigações. Nesse contexto, visa a quitar antecipadamente um débito de tributo, cujo fato gerador e, portanto, a dívida líquida e certa, somente ocorrerá no futuro. Assim, é evidente que a compensação ou pagamento de estimativas mensais, em verdade, é mera técnica de arrecadação, tanto que o art. 2º, § 3º da Lei nº 9.430/96, diz ser uma opção “pelo pagamento do imposto”.

Em outras palavras, as antecipações realizadas não constituem a compensação ou pagamento do tributo propriamente dito, mas sim antecipação atribuível, imputável, ao tributo cujo fato gerador e sua correspondente apuração somente ocorrerão no final do ano-calendário.

Desta forma, uma vez elucidada, tanto a natureza jurídica quanto as características das compensações ou pagamentos sobre os quais se discute a incidência da multa moratória, resta saber se sobre eles recai a referida sanção, tal como estabelece o artigo 61, da Lei nº 9.430/96, cuja tipificação da conduta a ser penalizada assim versa:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

Vê-se que o dispositivo transcrito trata primeiramente dos “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”, como forma de delimitar o campo de incidência da norma legal.

Não obstante, o mesmo dispositivo condiciona a aplicação da penalidade nele contida, qual seja, a incidência de multa de mora, apenas aos débitos “cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997”, ou seja, o pressuposto condicionante da norma legal para a aplicação da multa moratória é a ocorrência do fato gerador dos débitos tributários a partir da data fixada naquela norma.

Assim, o acréscimo da multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia (limitada em 20%), somente se aplica aos débitos de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, pagos em atraso, cujos fatos geradores, descritos na regra matriz de incidência, tenham efetivamente ocorrido.

Contrario sensu, não se aplica a multa de mora sobre eventuais débitos para com a União pagos ou compensados fora do prazo se não ocorreu o fato gerador do tributo.

Assim, se não há fato gerador, não há que se falar em obrigação tributária líquida e certa, mas apenas numa exigência precária, não definitiva. O que se permite, conforme previsto na própria Constituição Federal (§ 7º do art. 150 da CF/88), é que:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Essa possibilidade foi introduzida na Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional nº 3/1993, que legitimou a prática dos entes tributantes de exigir pagamentos antes da efetiva ocorrência do fato gerador, através da figura do “fato gerador presumido” de um tributo que, por consequência, também é presumido. Ambos, porém, não se confundem com o fato gerador, do qual se origina o próprio tributo.

Neste diapasão, tais pagamentos ou compensações, realizados com base em fato gerador presumido ou cujo fato gerador ainda não tenha se consumado por completo, constituem meras antecipações daqueles tributos, cujos fatos geradores ocorrem em momento posterior. Por isso, esses pagamentos não se referem a tributos propriamente ditos, por lhes faltar os elementos essenciais para tanto, tais como, o de ser uma prestação compulsória (art. 3º do CTN) ou ter um fato gerador (art. 4º do CTN).

De fato, o próprio CTN ao dispor sobre o conceito de fato gerador, em seu art. 114, asseverou que este “... é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Ora, se na situação sob exame, qual seja, o pagamento antecipado das estimativas do IRPJ e da CSLL, não se verifica a existência de todos os elementos essenciais à ocorrência do fato gerador, não se subsume o caso concreto à situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, tal como prevê o preciso comando do CTN.

Também nesse sentido, leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 12ª ed., Saraiva, São Paulo, 1999, pg. 236) asseverando que para haver a ocorrência do fato gerador, com o consequente surgimento da obrigação tributária, deve vencer a condição *sine qua non*, de que todos os elementos da regra matriz de incidência estejam presentes, sob pena de perda da sua exigibilidade.

No caso vertente, carece a situação fática desses elementos, notadamente o aspecto temporal da hipótese de incidência, pois o transcurso do lapso temporal, previsto na lei, para apuração anual do IRPJ e da CSLL não se completou, o qual se deu, *in casu*, apenas em

Isto porque, no curso do ano calendário, quando se exigem os pagamentos das antecipações, por meio de estimativa, a apuração anual, ainda não ocorreu, logo, não há que se aventar a ocorrência do fato gerador.

Ora, não se pode fazer tábua rasa acerca da essencialidade do aspecto temporal na hipótese de incidência, importando lembrar, nesse sentido, a lição do saudoso Pontes de Miranda sobre o tempo na teoria da regra jurídica e do suporte fático, que assim nos ensina, *verbis*:

“O tempo não é fato jurídico, de per si. O tempo entra, como fato, no suporte fático de fatos jurídicos. Ora, com ele, nascem direitos, pretensões, ações, ou exceções; ora, com ele, acabam; ora, com ele, se dão modificações de ordem jurídica ...”

(Tratado de direito privado: Parte Geral. 4. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. I. Cap. I. pag. 30).

Sem destoar dessas lições e tratando especificamente da importância do aspecto temporal na hipótese de incidência do Imposto de Renda, o grande estudioso da matéria, saudoso Nilton Latorraca, em sua festejada obra, nos ensina que:

A importância do tempo é decisiva. E tanto é assim que o direito desconhece a existência de renda antes do tempo marcado e fora das condições estabelecidas pela norma jurídica (hipótese de incidência), mesmo que de fato ela exista e seja notória.”

(Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas, Atualizado por Rutnéa Navarro Guerreiro e Sérgio Murilo Zalona Latorraca, Editora Atlas, 14ª Edição, São Paulo, 1988, pag. 130)

Da mesma forma, também são as lições de Ricardo Mariz de Oliveira, cuja clareza singular de argumentação aborda em sua obra, o elemento temporal da hipótese de incidência do IRPJ, do qual tomo emprestado, quando ele assim assevera:

O fato gerador, portanto, considerado como “situação necessária e suficiente à sua ocorrência”, na breve mas precisa dicção do art. 114 do CTN, somente se completa – em fim, somente existe – no encerramento do período-base, pois antes deste evento, não há o fato completo, não há a situação necessária e suficiente, não por uma simples exigência formal, mas, sim, por duas razões reais:

- a primeira é que, até o instante final, algo pode vir a mudar a situação patrimonial (relativo a patrimônio - conjunto de bens de qualquer espécie, de direitos e de obrigações, apreciáveis economicamente da pessoa);

- a segunda, e principal, é que a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária é constituída por todo o período de tempo previsto na lei como período-base, de sorte que, enquanto ele não estiver completo e terminado, não há a situação necessária e suficiente.”

(Oliveira, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quatier Latin, 2008, pag. 494)

Assim, vê-se que não há como imputar ou exigir qualquer obrigação tributária antes do tempo marcado e fora das condições estabelecidas na lei, sob pena da sua invalidade, tal como, *in casu*, se pretende fazer ao exigir multa de mora sobre antecipações estimadas do IRPJ ou da CSLL.

Destaque-se, também, que os pagamentos feitos com base no regime de cálculo do IRPJ e da CSLL com base na estimativa são feitos em razão de uma opção do contribuinte. Aliás, o artigo 2º, § 3º, da Lei nº 9.430/96, é de clareza meridiana quando diz ser a antecipação uma opção “pelo pagamento do imposto”, o que corrobora a falta da característica compulsória nesta prestação, que é inerente e indissociável da qualidade de tributo. Tais parcelas antecipadas, portanto, não constituem verdadeiros tributos.

Tanto isso é verdade que as próprias autoridades administrativas, após o encerramento do ano-calendário, estão proibidas de cobrar tais valores calculados de forma estimada, conforme dispõem expressamente os artigos 15, 16 e 49, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, que assim dispõe:

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

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o caput sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 3º do artigo anterior.

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas

para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996.”

Ademais, a estimativa paga se torna, desde o seu pagamento, um crédito do contribuinte a ser utilizado contra o débito apurado em 31 de dezembro, o que só corrobora a assertiva de que as antecipações não são débitos de tributos, mas meros recolhimentos que poderão ser imputados aos débitos se e quando ocorrer o fato gerador no futuro.

Tratam-se, portanto, as antecipações de verdadeiros ativos do contribuinte, que serão formados ao longo do ano-calendário, consoante afirma a própria Receita Federal do Brasil: “Os valores recolhidos com base na estimativa (tanto o IR como a CSLL), que são compensados com o imposto de renda apurado com base no lucro real em 31 de dezembro (e com a CSLL), devem ser contabilizados, durante o curso do ano-calendário, em conta do ativo circulante representativa do valor antecipado (por exemplo na subconta antecipações de imposto de renda).”

Nesse compasso, não há como imputar ao contribuinte uma mora em razão do ativo constituído fora do prazo ou pelo ativo não constituído. A mora, e com mais razão ainda, a multa de mora, tipificada no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, pressupõe sempre a existência de uma obrigação consubstanciada numa dívida líquida e certa, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido, o que não se verifica no caso em exame.

Ora, é por demais, óbvio que direitos e obrigações não se confundem, mas, ao contrário, são completamente distintos e opostos um ao outro, logo, não faz nenhum sentido imputar a multa de mora sobre um direito, qual seja, o ativo decorrente de um pagamento antecipado, que difere de uma obrigação que só ocorre ao final de cada ano.

No caso em tela, onde o regime de apuração do IRPJ e da CSLL foi anual, o fato gerador somente ocorreu ao final do período de apuração do tributo, qual seja, em 31 de dezembro, logo, não há como enquadrar os recolhimentos das suas antecipações no comando contido no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, em face da ausência do fato gerador no curso do ano calendário quando são exigidas tais antecipações.

Ademais, não é razoável aplicar sobre as antecipações estimadas do IRPJ e da CSLL realizadas no âmbito do regime de apuração anual, qualquer multa de mora em razão de eventual atraso no seu recolhimento ou compensação, na medida em que estes são de natureza precária, meramente provisórios, não definitivos, pois a mora somente é imputável às obrigações líquidas e certas não cumpridas no vencimento, nos termos do artigo 397, do Código Civil.

Por conseguinte, não se pode aplicar a multa de mora sobre as estimativas mensais sem que haja qualquer disposição legal expressa nesse sentido, em prestígio ao princípio da tipicidade, pois é imprescindível a perfeita adequação entre a descrição contida na lei com a situação do fato concreto, para que aquele fato jurídico produza seus efeitos, o que não se verifica na situação analisada no presente recurso.

Do contrário, exigir a multa de mora sobre as estimativas mensais com fundamento no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, implica em fazer uma interpretação bem mais abrangente e severa desse dispositivo, visando a abarcar uma situação não contemplada naquela norma, tal como previsto nas disposições preconizadas no art. 112, II do Código

Tributário Nacional, que prevê, para estes casos, a regra de interpretação que é mais favorável ao contribuinte.

De fato, a existência de mais de uma possibilidade de interpretação, “*per si*”, de uma norma que comina a aplicação de penalidade, como a do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de incidir ou não multa de mora sobre o pagamento ou compensação das estimativas (apontadas no caso concreto), nos remete às regras de interpretação das normas tributárias previstas no próprio Código Tributário Nacional, por força do disposto no seu art. 107, cujas disposições também do seu art. 112, II, determinam a aplicação da regra mais favorável ao acusado (contribuinte), que assim versa:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – (...) Omissis;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado, que “a regra do art. 112 tem nítida função de tornar efetivo o princípio da legalidade” (Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. II, Ed. Atlas, São Paulo, 2004, pag. 279), fazendo, ainda, referência à José Jayme de Macedo Oliveira, cujo magistério dispõe:

“O princípio da legalidade, juntamente com o da tipicidade, vetores mestres da tributação, impõe que qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do fato à norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte” (José Jayme de Macedo Oliveira, Código Tributário Nacional, Saraiva, São Paulo, 1998, pag. 286).

Com efeito, verifica-se que a interpretação de que a penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, pode também ser aplicada sobre as estimativas não recolhidas ou compensadas na época própria, não se coaduna com as regras de interpretação da norma tributária previstas no aduzido dispositivo, por não ser esta a regra mais favorável ao contribuinte, o que não se pode conceber.

Por fim, cumpre esclarecer, que a inadimplência das obrigações de antecipar os pagamentos estimados ao longo do ano, no regime de apuração do lucro real anual, não está imune a aplicação de penalidade. Não é isso que se defende, ao contrário, o legislador pode e deve estipular mecanismos para forçar ou, porque não, coagir o contribuinte a recolher as antecipações no regime em comento nos prazos estipulados pela própria norma. Mas para tanto, poderia estabelecer, por exemplo, a penalidade de exclusão do regime anual para o regime trimestral, ou qualquer outra sanção, mas desde que o faça por meio de norma legal expressa e válida, a qual inexistente no momento.

Face ao exposto, em prestígio essencial ao princípio da legalidade, perfilho meu entendimento no sentido de que não há qualquer fundamento legal vigente para a exigência da multa moratória sobre as estimativas do IRPJ e da CSLL pagas extemporaneamente no regime de apuração do lucro real anual, razão pela qual, DOU

PROVIMENTO ao recurso.

Documento assinado eletronicamente por MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/04/2012 por MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 27/04/2012 p

or MARCIEL EDER COSTA, Assinado digitalmente em 18/05/2012 por NELSO KICHEL, Assinado digitalmente e

m 05/08/2012 por ESTER MARQUES LINS DE SOUSA

Impresso em 06/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10380.000688/2004-96
Acórdão n.º **1802-01.011**

S1-TE02
Fl. 316

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marciel Eder Costa.