



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10380.007214/99-00
Recurso n° 13.725 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.642 – 1ª Turma**
Sessão de 18 de abril de 2013
Matéria Multa Isolada
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONSTRUTORA MARTE LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997

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

É incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e a de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos **FISCAIS**, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner, e Henrique Pinheiro Torres.

(assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres

Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann

Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres, Francisco de Sales ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Paulo Roberto Cortez, Viviane Vidal Wagner, José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

A Fazenda Nacional, com fulcro no art. 7, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, interpôs recurso especial em face de acórdão proferido pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

OMISSÃO DE RECEITAS. INSUFICIÊNCIA DE CONTABILIZAÇÃO DE RECEITAS DE VENDAS. ADITIVOS DE SUPRESSÃO. PROVAS.

Tendo sido apresentados aditivos de supressão aos contratos e não havendo acusação sobre a autenticidade dos mesmos, não deve prevalecer, por falta de provas, o lançamento relativo a omissão de receitas decorrente de insuficiência de contabilização de receitas de vendas.

ATIVIDADES IMOBILIÁRIAS. POSTERGAÇÃO DE RECEITAS. FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

As atividades imobiliárias tern regras fiscais específicas próprias, assim não se concebe a acusação de postergação de receitas sem se levar em consideração os respectivos custos, razão pela qual não deve prevalecer o lançamento, por falta de liquidez e certeza.

LANÇAMENTO - LUCRO REAL - REGIME DE COMPETÊNCIA - DEDUTIBILIDADE - TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa.

A partir de 01.01.95, não se aplica a regra geral de dedutibilidade de tributos e contribuições, segundo o regime de competência, na determinação do lucro real, na situação em que os tributos e contribuições estejam com exigibilidade suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN, haja ou não depósito judicial.

IRPJ - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS – ANOS CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS - LIMITE - Após o encerramento do ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada, tem como limite os saldos do imposto”

Conforme Termo de Ação Fiscal (fls. 02 e seguintes dos autos) trata-se de procedimento fiscal, no qual foram lavrados autos de infração relativos ao IRPJ, IRRF, CSLL, PIS, PIS/Repique e Cofins de fatos geradores ocorridos entre 1994 e 1997.

Em síntese, as infrações apontadas pela Fiscalização referem-se a: a) omissão de receitas de vendas de apartamentos, não contabilizadas (aditivos contratuais que, de forma *a posteriori*, modificavam a maior o valor inicial dos contratos, sendo que a diferença apenas era contabilizada posteriormente); b) aproveitamento de despesas financeiras consideradas desnecessárias (empréstimos tomados em situação que a empresa apresentava excesso de caixa); c) aproveitamento de despesas indedutíveis, referentes a tributos com exigibilidade suspensa, não adicionadas ao lucro real; d) aplicação indevida de alíquota (valor do lucro real apurado no item 37 da ficha 7 não foi transportado para o item 01 da ficha 8, da DIRPJ/98, deixando de sofrer incidência do imposto de renda); e) irregularidades na escrituração contábil que resultaram em postergação no reconhecimento de receitas imobiliárias; e f) **falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada (ano de 1997) que gerou aplicação de multa isolada cobrada pela falta de recolhimento do imposto de renda calculado por estimativa sobre a receita bruta e acréscimos e/ou balanço de suspensão ou redução (ano calendário de 1997).**

Foi feita diligência pela DRJ de Fortaleza para averiguar a contabilização de aditivos contratuais nas operações de compra e venda de imóveis, sobre as quais se suspeitou terem ocorrido irregularidades contábeis. Constatou-se que a contabilização das unidades imobiliárias, que teria resultado na postergação do recolhimento dos tributos, era feita *a posteriori* (ou seja, após a assinatura de aditivos contratuais).

Entretanto, em razão desta diligência realizada após o ato inaugural do litígio sem que tenha sido dada ciência ao contribuinte e tenha sido reaberto prazo para sua manifestação, a Colenda Câmara entendeu (fls. 1.040) por declarar a nulidade do processo, devolvendo os autos à origem, para que o recurso voluntário interposto fosse apreciado como impugnação.

A d. DRJ de Fortaleza, ao apreciar novamente as questões em litígio, entendeu que: a) a falta de escrituração contábil de receitas indica fraude fiscal, razão pela qual resta justificado o lançamento de ofício; b) em razão do descumprimento do regime de competência e das normas específicas de contabilização das receitas imobiliária, com registros ex tempore das receitas de vendas de imóveis, seria correto o lançamento com base nas diferenças oriundas da postergação do reconhecimento de receitas; c) quanto às despesas financeiras consideradas dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ/CSLL, entendeu a DRJ que apenas seria possível a glosa, se o autuante tivesse comprovado que tais despesas ocorreram por mera liberalidade; d) entendeu correta a autuação pela falta de adições ao lucro em função de tributos com exigibilidade suspensa; e) entendeu que a DIPJ de retificação apresentada após encerrada a ação fiscal não poderia prevalecer; f) **consignou que “na ausência de balanços de suspensão e redução transcritos no Livro Diário, a falta de recolhimento mensal do IRPJ sobre a base de cálculo estimada por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual ensejaria a aplicação da multa de ofício isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período” (fls. 1.099).**

Passo a descrever o objeto e o resultado do julgamento pela Colenda Câmara a quo do recurso voluntário interposto pela contribuinte.

Em síntese, a contribuinte alegou, por ocasião do recurso voluntário, que toda documentação relativa aos aditivos contratuais foram revestidos das formalidades legais, que a contabilização comprova as datas e valores envolvidos nestes aditivos, que a diferença a menor nos valores dos contratos (fundamento para o reconhecimento de que houve postergação de receitas e omissão destas) era exceção e que a fiscalização não considerou os contratos cujos valores foram alterados a maior (fls. 1.219), que a fiscalização não desclassificou os lançamentos contábeis da contribuinte, que as escrituras públicas demonstram os valores das transações, que eventuais adiantamentos recebidos pela contribuinte em relação aos contratos não poderiam ser consideradas como receitas, em função do regime de competência, argumenta que a fiscalização não interpretou os contratos de acordo com todas as suas cláusulas, que a omissão de receita não poderia ter ocorrido, já que os contratos imobiliários não estavam, naquele momento, perfeitos e acabados do ponto de vista jurídico, afirmou que as despesas glosadas pela fiscalização se referiam a despesas que a jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes e desta CSRF considerava como despesas dedutíveis, afirma que os documentos acostados aos autos comprovariam que foi respeitado o regime de escrituração e que não houve postergação de receitas, que a natureza do negócio e a exigência pelas Prefeituras para fins de concessão do “Habite-se” nos imóveis exigiria a pactuação de aditivos contratuais que, por vezes, implicaria na mudança dos valores envolvidos no negócio (razão que, no entendimento da fiscalização, corroboraria a tese de postergação de receitas) e, por fim, endente que a multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ/CSLL com base na estimativa mensal seria improcedente tendo em vista as razões de fundo (acima relatadas) militarem a favor da contribuinte.

A Colenda Câmara *a quo* julgou, por maioria, parcialmente improcedente o recurso voluntário interposto pela contribuinte, apenas afastando **a multa isolada aplicada em função do não recolhimento do imposto mensal com base na estimativa, pois o imposto devido pela contribuinte no final do exercício foi superior ao apurado mensalmente.**

Neste ponto (i.e multa isolada), a d. Conselheira Relatora restou vencida e foi proferido Voto Vencedor de autoria do Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA (Acórdão 107-09.493, 30.01.2009), valendo destacar o trecho abaixo:

"Assim, a multa foi exigida após o encerramento do ano-calendário e segundo esse entendimento está limitada ao valor do ajuste e por essa razão deveria ser exigida a multa isolada apenas sobre o valor do ajuste, entretanto, o ajuste anual também foi lançado no auto de infração (item 5 do auto — aplicação indevida de alíquota), cujo imposto apurado é de R\$ 23.005,52. Assim, também não deve prevalecer a multa isolada incidente sobre o imposto apurado no ajuste, em razão da concomitância." (fls. 1.250).

O recurso especial da Fazenda foi admitido (despacho de fls. 1.264 e 1.265), pelo argumento de que, ao afastar a aplicação da multa isolada lançada, a decisão recorrida teria contrariado o disposto no art. 44, 1, c/c § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Contribuinte Interessado apresentou suas contrarrazões (fls. 1.277 a 1.280), reiterando a tese acolhida pelo acórdão e pugnando pela manutenção da decisão combatida, tendo apresentado jurisprudência desta CSRF para fundamentar seu pleito.

Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann

Conheço do recurso, pois presentes as condições de admissibilidade, já que pela redação antiga do Art. 7º, inciso I, § 1º do RICSRF, vigente até a modificação introduzida pela Portaria MF n. 256 de 22 de junho de 2009 (vigente a partir de 01/07/2009), era permitido à Fazenda, privativamente, interpor recurso com base unicamente na contrariedade à lei. Desta forma, considerando que a d. Procuradoria teve ciência do acórdão recorrido em 24/03/2009 (fls. 1.251) deve ser aplicado o disposto no Art. 7º do RICSRF de acordo com sua redação antiga, vigente na data da interposição do recurso.

Na essência, o tema posto à análise restringe-se a enfrentar o seguinte entendimento adotado no Voto Vencedor, conforme a d. Procuradoria apontou nas suas razões recursais:

(...) a multa prevista no art. 44, §1º, "IV", da Lei 9.430/96 não se justifica quando o contribuinte apura, ao final do ano, que não deve tributo. Ou seja, se o tributo não for devido, não cabe multa isolada, mesmo que o contribuinte não tenha efetuado a transcrição dos balancetes de suspensão/redução no Livro Diário. (fls. 1.258)

A d. Procuradoria da Fazenda Nacional alega que a Contribuinte deixou de recolher os valores mensais do imposto de renda e não registrou os balanços no Livro Diário que autorizariam o não recolhimento do imposto mensal pela estimativa e, portanto, a multa isolada não poderia ser afastada.

A Recorrente, de outra forma, entende que é “(...) exatamente esse fato que, de acordo com a Lei 9.430/96, origina a incidência da multa isolada. A norma é claríssima. Exige-se a multa isolada se o contribuinte, que optou pelo regime de estimativa, deixar de fazer o pagamento do imposto (...)” (fls. 1.259).

Cumprе destacar a legislação de regência da matéria, revogada em 2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Entretanto, meu entendimento segue a linha adotada pelo Acórdão Recorrido, ou seja, nos casos em que o tributo apurado no encerramento do exercício ultrapassar os valores devidos pelo cálculo mensal com base em estimativas, não se deve aplicar a multa isolada prevista no Artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Pois bem, entendo correto o cancelamento da multa de ofício isolada sobre a falta de recolhimento das estimativas, sob a justificativa de que a referida multa, quando exigida após o encerramento do ano-calendário, estaria limitada ao valor do ajuste e por essa razão deveria ser exigida a multa isolada apenas sob o valor do ajuste. Mas, como o ajuste anual também foi lançado no auto de infração, não deveria prevalecer a multa isolada incidente sobre o imposto apurado no ajuste, em razão da concomitância.

Isso, pois, a multa somente se justificaria se (i) aplicada dentro do ano-calendário, quando ainda não se sabe o valor total que será apurado no encerramento do exercício; ou (ii) após o encerramento do ano-calendário, somente nos casos em que ocorrer prejuízo ao fisco, vale dizer, nos casos em que o montante de tributos devidos calculado pelas estimativas for maior que eventual débito apurado no final do exercício.

Processo nº 10380.007214/99-00
Acórdão n.º **9101-001.642**

CSRF-T1
Fl. 1.307

Portanto, consoante o meu entendimento, deve prevalecer o entendimento esposado no Acórdão Recorrido e, ante o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 18 de abril de 2013.

Susy Gomes Hoffmann