



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

Processo nº 10380.009930/2004-97
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.742 – 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2017
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA APLICADA AO FINAL DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado M.DIAS BRANCO S.A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA.

Deve ser exonerada a multa isolada cobrada em decorrência de infração que não foi mantida em julgamento anterior com trânsito em julgado administrativo e mantida a multa isolada relativa ao período para o qual não se constatou lançamento de principal, ainda que lançada após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à definitividade da decisão e quanto à multa isolada lançada após o encerramento do ano calendário, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto, que conheceram, ainda, quanto à concomitância das multas. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento parcial, para aplicação da multa isolada, somente em relação ao ano-calendário de 2003, vencidos os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio (relatora), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. A conselheira Cristiane Silva Costa acompanhou a relatora pelas conclusões. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Adriana Gomes Rego.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio - Relatora

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL em face do **Acórdão n.1101-00.071** (E-fls. 669 ss.), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, que – por unanimidade de votos – deu provimento ao recurso voluntário para afastar a penalidade pelo não recolhimento de estimativa após o encerramento do exercício, quando apurado valor superior na escrita fiscal, mormente quando já lançada a multa de ofício e exonerado o tributo que a originou.

A **autuação fiscal** (E-fls 03 ss.) foi cientificada à contribuinte em 29.10.2004 para a exigência de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de CSLL nos anos calendário 1999 a 2003, diante da divergência entre valores escriturados e declarados, que guardariam relação com programas de subsvenções usufruídos pela empresa (PROVIN e PROADI), capitulando-se nos artigos 2º da Lei n. 7.689/88; 35 da Lei n. 8.981/95; 2º, 30, 143, 44, §1º, IV, da Lei n. 9.430/96 e 841 do RIR/99.

Anote-se que a discussão sobre a natureza de subvenção para investimento desse programas também levou à exigência do IRPJ e CSLL com relação a fatos geradores de 1999 a 2002 e multa isolada de IRPJ referente ao ano calendário de 2003 (E-fl. 606), exigidos no Processo n. 10380.09931/2004-31, julgado por esta Câmara Superior, do que

resultou o acórdão n. 9101-002.85, de Relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, negando provimento ao recurso fazendário e afastando a imposição.

Insurgindo-se contra o lançamento de ofício, a Recorrida apresentou **Impugnação** (E-fls 91 ss.), alegando a impossibilidade de subsistir a penalidade uma vez que (i) em relação aos meses de janeiro a setembro de 1999, já teria se operado a decadência; (ii) estaria se cumulando com outra penalidade sobre o mesmo fato já cominada noutro Auto de Infração e Imposição de Multa (Processo n. 10380.09931/2004-31); (iii) a falta de recolhimento de tributos não teria ocorrido, tratando-se de uma divergência de interpretação do agente fiscal, quando tece suas considerações a respeito do PROVIN E PROADI; (iv) além de sustentar a desconsideração de valores no cálculo da multa.

O posicionamento da Administração Tributária, no entanto, foi parcialmente mantido pela **Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza** (E-fls. 469), que somente reduziu o *quantum* discutido, com decisão assim ementada:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: Isenções ou Reduções de ICMS

Os valores correspondentes ao benefício fiscal de redução ou isenção de ICMS que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes a implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimento, devendo ser computados na determinação do lucro operacional.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLE

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: CSLL Diferenças Apuradas

A falta ou insuficiência de recolhimento da CSLL constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração, para a constituição do crédito tributário, com a aplicação da multa de lançamento de ofício no percentual de 75%.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 1999, 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 as antecipações mensais do Imposto de Renda e Contribuição Social por estimativa. O não recolhimento a título de estimativas de IRPF e CSLL ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº9.430/96.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

Ementa: CSLL Decadência. Penalidade A contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário relativo a penalidades deve observar

as regras contidas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Lançamento Procedente em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de impugnação apresentada por M Dias Branco Indústria e Comércio de Alimentos Ltda.,

ACORDAM os Membros da Quarta Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em JULGAR PROCEDENTE EM PARTE o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 03/11, **para alterar o valor da Multa Isolada — Data de Referência: 31/12/2003 para R\$ 1.499.158,84**, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.” (g.n.)

Em face dessa decisão, a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (E-fls. 502 ss.), deduzindo basicamente os mesmos argumentos da impugnação administrativa, assim resumidos pelo acórdão recorrido:

“Após fazer um breve relato dos fatos e fundamentos que deram origem ao presente processo, a contribuinte afirma que quando do lançamento já havia decaído o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário referente ao período de janeiro a setembro de 1999, nos termos do art. 150, §4º do CTN, razão pela qual padece de vício o lançamento.

Nesse sentido, esclarece que Indo merece prosperar o entendimento dos julgadores de primeira instância, de que no presente caso deveria ser aplicado o disposto no art. 173, I do CTN e não o disposto no art. 150, §4º do mesmo diploma legal. Isto porque, estando a CSLL sujeita ao lançamento por homologação, e, sendo a multa isolada aplicada face ao descumprimento da obrigação acessória, esta deve seguir a mesma sorte do principal.

Corroborando seu entendimento transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Ou seja, entende que quando da lavratura do auto de infração em 29/10/2004, o Fisco não poderia mais constituir os créditos de CSLL referentes ao período de janeiro a setembro de 1999 e por este motivo também não poderia exigir multa isolada pelo descumprimento da obrigação acessória, devendo, portanto, ser a mesma cancelada.

Afirma que a autoridade administrativa não pode exigir cumulativamente a multa de ofício de 75%, objeto do Processo Administrativo nº 10380.09931/2004-31, e a multa isolada em virtude da mesma diferença de CSLL oriundos do PROVIN e PROADI, supostamente não pagos nos períodos de 1999 a 2003.

Ressalta que as multas isoladas e de ofício devem ser aplicadas alternativamente, nos termos do art. 44, §1º, I e IV da Lei nº 9.430/96 e não cumulativamente como no caso em tela. Nesse sentido, transcreve

jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Prossegue afirmando que ainda que a multa isolada fosse devida, não poderia ter sido calculada com base no pagamento da CSLL por estimativa, calculada mensalmente, mas sim com base na CSLL paga ao final do exercício.

No mérito, a contribuinte afirma que a fiscalização se equivocou ao considerar os ganhos relativos aos incentivos fiscais concedidos por meio dos contratos PROVIN e PROADI, como sendo subvenções para custeio e não subvenções para investimento, que por sua vez, devem ser registradas como reserva de capital, nos termos do art. 443 do RIR/99, não sendo computadas no cálculo da CSLL.

Passa, então, a analisar detalhadamente o PROVIN e o PROADI, destacando os termos de concessão de benefício de cada um deles.

Em relação ao Programa de Incentivo ao Funcionamento de Empresas — PROVIN, salienta que é um incentivo do Governo do Ceará que tem como finalidade estimular o crescimento e modernização do setor industrial, através de concessões de empréstimos por meio do Banco do Estado do Ceará, com recursos advindos do Fundo de Desenvolvimento Industrial do Ceará — FDI.

Destaca que o PROVIN enquadra-se claramente como um benefício fiscal, na medida em que para a concessão dos empréstimos a empresa deve cumprir fielmente com suas obrigações de recolhimento do ICMS ao Estado do Ceará e também, é baseado no percentual do ICMS efetivamente recolhido.

Quanto ao Programa de Apoio ao Desenvolvimento Industrial do Rio Grande do Norte — PROADI, ressalta que este tem como principal objetivo apoiar e incrementar o desenvolvimento industrial do Estado do Rio Grande do Norte, conforme art. 1º do Decreto nº 13.723/97, tendo este programa características semelhantes ao PROVIN.

Dessa forma, afirma que o PROADI também é subvenção para investimento, que objetiva o desenvolvimento industrial, através de empréstimos concedidos em favor das empresas que se comprometam a instalar novas empresas e/ou aumentar a produção existente, recebendo em troca isenções parciais do ICMS devido no Estado do Rio Grande do Norte.

Aduz que ao contrário do que entendeu a autoridade administrativa autuante, o benefício fiscal não é concedido "sob única condição de que tal valor seja pago na data aprezada para o vencimento", fls. 04, mas sim é necessário o efetivo investimento, o que no presente caso se evidencia através das cláusulas do "Protocolo Moinho Potiguar".

Entende, portanto, que as subvenções do PROVIN e do PROADI preencheram as duas características necessárias para a sua caracterização como subvenção de investimento, quais sejam: a intenção do subvencionador de destiná-la para investimento na implantação ou expansão de empreendimento econômico projetado e a utilização efetiva da subvenção

para alcançar a intenção do subvencionador mencionada anteriormente.

Ademais, observa que tais incentivos coadunam-se com a definição de subvenção para investimento, trazida no item 2.11 do Parecer Normativo CST nº 112/78.

Após destacar qual o tratamento que deve ser dado às subvenções para investimento, nos termos do art. 443 do RIR/99, afirma que cumpriu todas as condições nele expressamente listadas, razão pela qual deve a mesma ser contabilizada como reserva de capital.

No caso da CSLL, salienta que em se tratando de uma reserva de capital e não de uma receita contabilizada no resultado do exercício, não há que se cogitar na incidência da CSLL, seja porque às subvenções para investimento não compõe o lucro líquido do exercício, seja porque não há base legal exigindo ali tributação dos montantes registrados como reserva de capital.

Dessa forma, entende a contribuinte que por expressa determinação legal, os valores registrados como reserva de capital correspondentes às subvenções para investimento recebidas pela contribuinte não podem de maneira alguma compor a base de cálculo da CSLL.

Após transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes, fls. 528/531, afirma que não restam dúvidas de que os benefícios concedidos pelo PROVIN e PROADI são subvenções para investimento e, como tais, não sofrem a incidência da CSLL, sendo corretas as escriturações implementadas em relação a esta contribuição.

Afirma, ainda, que não merece prosperar o entendimento da autoridade fiscal autuante, de que as subvenções do PROVIN e PROADI se dão sob condição resolutiva através de renúncia fiscal e, como tal, o ganho obtido com a subvenção deveria ser reconhecido na ocasião do financiamento do ICMS e não no momento da quitação do empréstimo como foi efetuado pela contribuinte.

Nesse sentido, destaca que ainda que se considerasse ter ocorrido ganho tributável pela CSLL, este ganho somente se concretiza com a efetiva quitação da dívida no prazo determinado. Isto porque, trata-se de condição suspensiva e não condição resolutiva, como entendeu a autoridade administrativa, motivo pelo qual o benefício somente pode ser reconhecido na contabilidade da empresa quando da quitação do empréstimo, momento em que o benefício fiscal se aperfeiçoa e produz seus efeitos.

A esse respeito após delimitar as condições resolutivas e as condições suspensivas, afirma que até a data do pagamento do empréstimo concedido pelo PROVIN ou pelo PROADI, a empresa tem apenas uma expectativa de direito e não um direito em si perfeito e exigível. Com a quitação no prazo de vencimento, o direito surge, razão pela qual não se trata de condição resolutiva, mas sim de condição suspensiva. Dessa forma, entende a contribuinte que a escrituração dos benefícios deveria ser feita como de fato,

ou seja, no momento da quitação dos débitos contra o BEC, respeitados os preceitos do Código Civil e do Código Tributário Nacional.

Sendo assim, afirma que ainda que se considere que os valores do PROVIN e PROADI não são subvenção para investimento, deve ser julgado nulo o presente lançamento, tendo em vista que não indicou corretamente as datas dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL.

Finalmente, afirma que a fiscalização desconsiderou alguns dos valores declarados e efetivamente pagos pela contribuinte em relação a base de cálculo da CSLL que serviu para o cálculo da multa, conforme tabela as fls. 537, o que segundo a contribuinte resultou na aplicação de multa a maior.

Destaca que apesar das compensações efetuadas pela contribuinte, os julgadores de primeira instância somente reconheceram as retificações relativas aos períodos de fevereiro, março e maio de 2003, quando na verdade deveria considerar todos os valores informados na tabela pela contribuinte.

Pelo exposto, requer seja dado provimento ao recurso voluntário, exonerando definitivamente a exigência fiscal guerrreada.”

Na sequência, a contribuinte protocolizou **petição** (E-fls. 594 ss.) requerendo o declínio da competência e redistribuição do presente recurso para reunião com os processos 10380.009931/2004-31 e 10380.009701/2004-72, uma vez que tratariam de multas isolada e de ofício aplicadas sobre os mesmos fatos, pleito deferido por despacho às fls. 640, embora não se tenha observado a sua efetivação.

O **Acórdão n. 1101-00.071** (E-fls. 669 ss.), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos deu provimento ao recurso voluntário para afastar a penalidade pelo não recolhimento de estimativa após o encerramento do exercício, quando apurado valor superior na escrita fiscal, sobretudo quando já lançada a multa de ofício e já exonerado o tributo que a originou, em decisão transcrita abaixo, para se verificar os pontos negados ou afastados, porque já objeto de julgamento pelos acórdãos n. 101-96.416 e n. 9101-002.85:

“Quanto a preliminar de decadência suscitada, referente ao período de janeiro a setembro de 1999, entendo que não merece qualquer reforma a r. decisão recorrida, pelo simples fato da multa isolada não ser um tributo nos moldes do art. 3º do CTN, eis que tal penalidade representa uma sanção por ato ilícito como bem destacaram os julgadores de primeira instância e, por conseguinte, não há o que se falar no presente caso da aplicação do §4º, art. 150 do CTN, mas sim, do disposto no inciso I, art. 173, do mesmo diploma legal.

Dessa forma, afasto de plano a preliminar de decadência suscitada quanto à matéria de mérito objeto do presente recurso, ou seja, a exigência da multa isolada decorrente das diferenças apuradas 'ex-officio' incidente sobre a base

estimada, relativo ao período de 1999 a 2003, é de se observar que a matéria que a originou — estimativas recolhidas a menor nos anos-calendário ora referidos, decorrentes das glosas de subvenção advinda dos programas PROVIN e PROADI, já foram afastadas por esta E. Turma no Acórdão n. 101-96.416, que se encontra assim ementado:

‘PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONSTITUIR O CRÉDITO — Nos casos de lançamento por homologação, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário via lançamento de ofício, começa a fluir a partir da data do fato gerador da obrigação tributária, que no caso das empresas que optam em apurar seus resultados em base anual, ocorre ao final do ano-calendário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, caso em que o prazo começa a fluir a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

IRPJ — SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO - PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL — ESTADUAL - NÃO CARACTERIZAÇÃO — Incentivo financeiro concedido por governo estadual, a título de subvenção para capital de giro, não se traduz em "subvenção para investimento", mormente quando não efetiva e especificamente aplicada pelo beneficiário nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado, mas sim para atender despesas correntes do beneficiário.

IRPJ — INCENTIVO FISCAL — A isenção concedida para projeto de modernização não se estende a resultados correspondentes à produção anterior.

IRPJ — AJUSTE DO LUCRO DA EXPLORAÇÃO — LANÇAMENTO DE OFÍCIO — Possível a recomposição do lucro da exploração para efeito de base de cálculo dos incentivos de isenção ou redução do imposto, mesmo por ocasião de lançamento de ofício.

IRPJ — MULTA ISOLADA 1- MULTA ISOLADA — Os incisos I e II "caput" e os incisos I, II, III e IV, § 1º, do art. 44, da Lei n. 9.430/96, devem ser interpretados de fôno na sistemática, sob pena da cláusula penal ultrapassar o valor da obrigação tributária principal, constituindo-se num autêntico confisco e num "bis in idem" punitivo, em detrimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA 1— Tratando-se de lançamento reflexo, a decisão prolatada no lançamento matriz é aplicável, no que couber, ao lançamento decorrente, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Recurso provido parcialmente.’

Dessa forma, por ter sido exonerada a matéria que decorreu a presente exigência, não há como esta subsistir.

Não fosse o fato acima que por si só já foram suficientes para afastar a presente exigência, é de se observar que a presente penalidade só foi exigida no mês de outubro de 2004, quando não mais havia base de

cálculo para a sua exigência, eis que com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem a recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, 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, art. 44 da Lei 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 poderá 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 impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique, e a partir daí, surge uma nova base impositiva, 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 referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-offício, 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, positivas ou negativas pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Ainda, é de se observar que a presente exigência está sendo exigida cumulativamente com a multa de ofício lançada no Processo Administrativo acima citado, em virtude da mesma diferença de CSLL pela não adição ao lucro líquido, para apuração do lucro real dos incentivos fiscais do PROVIN e PROADI, relativos aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002.

Dessa forma, não há como subsistir tal penalidade concomitantemente com a multa de ofício, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração, com malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

Nesse sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem afastando tal exigência, conforme se depreende da ementa do Proc. Adm. nº 13629.000292/2003-04, tendo como relator o Ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, que encontra-se assim ementado:

‘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."

“IRPJ — MULTA ISOLADA — DECORRÊNCIA — CUMULATIVIDADE - 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, mormente quando já lançada a multa de ofício sobre o imposto apurado com base no lucro real anual, bem como, ter o tributo que a originou já sido hexonerado por esta E. Câmara.” (g. n.)

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou **Recurso Especial** defendendo (i) a inaplicabilidade de decisão não definitiva a processo decorrente; (ii) possibilidade de imposição concomitante das multas isolada e de ofício; e (iii) cabimento da multa isolada, mesmo depois do encerramento do período de apuração, nada individualizando quanto aos períodos autuados.

O Recurso Especial foi recepcionado por **Despacho de Admissibilidade nos três pontos** e a contribuinte apresentou **contrarrazões**, nas quais os combateu, também registrando que não foi intimada do referido despacho.

Passa-se, então, à apreciação do recurso.

Voto Vencido

Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio – Relatora.

PRELIMINARES

Intimação

A contribuinte aponta em suas contrarrazões que não teria sido intimada do Despacho de Admissibilidade, não podendo estar certa, então, quanto ao alcance da análise da divergência. Na verificação dos autos, porém, muito embora o documento que determina a intimação da contribuinte sobre o acórdão recorrido e a interposição do recurso especial pela Fazenda Nacional não mencione o despacho de admissibilidade, este o é anterior na ordem de paginação, de modo que se entende desnecessária nova intimação sua.

Conhecimento do Recurso Especial

O conhecimento do Recurso Especial condiciona-se ao preenchimento de requisitos enumerados pelo artigo 67 do Regimento Interno deste Conselho, que exigem analiticamente a demonstração, no prazo regulamentar do recurso de 15 dias, de (1) existência de interpretação divergente dada à legislação tributária por diferentes câmaras, turma de câmaras, turma especial ou a própria CSRF; (2) legislação interpretada de forma divergente; (3) prequestionamento da matéria, com indicação precisa das peças processuais; (4) duas decisões divergentes por matéria, sendo considerados apenas os dois primeiros paradigmas no caso de apresentação de um número maior, descartando-se os demais; (5) pontos específicos dos paradigmas que divirjam daqueles presentes no acórdão recorrido; além da (6) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, da publicação em que tenha sido divulgado ou de publicação de até 2 ementas, impressas diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União quando retirados da internet, podendo tais ementas, alternativamente, serem reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

Observa-se que a norma ainda determina a imprestabilidade do acórdão utilizado como paradigma que, (1) na data da admissibilidade do recurso especial, contrarie (i) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (art. 103-A da Constituição Federal);

(ii) decisão judicial transitada em julgado (arts. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil; (iii) Súmula ou Resolução do Pleno do CARF; ou (2) de sua interposição, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Com relação à divergência apontada quanto à possibilidade de concomitância entre as multas isolada e de ofício, considerando a existência da Súmula CARF n. 105, que dispõe que *“a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”* e autuação em questão se referir aos anos calendário de 1999 a 2003, entende-se imprestável, nos termos da regra regimental mencionada, o paradigma apresentado por contrariar esse enunciado sumular.

Observa-se que isso se aplica com relação à multa isolada cominada entre 1999 e 2002, período coincidente com aquele em que aplicada a multa de ofício no Processo n. 10380.009931/2004-31, para a exigência da CSLL sobre os mesmos fatos.

Assim sendo, com exceção da questão da concomitância, **constatado o preenchimento dos demais critérios formais exigidos, VOTA-SE POR CONHECER o Recurso Especial.**

MÉRITO

Coerentemente com a análise de divergência procedida para o conhecimento do recurso, a matéria de mérito posta a julgamento restringe-se à (i) necessidade de definitividade da decisão em processo que trata dos mesmos fatos para a sua aplicação pelo acórdão recorrido e (ii) possibilidade de imposição da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas depois do encerramento do ano calendário.

Objetivamente, *com relação à necessidade de definitividade de uma decisão* quanto à exigência do crédito tributário e à multa de ofício para o julgamento da multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas da CSLL, com fundamento em impossibilidade de concomitância e sua aplicação no encerramento do ano calendário, entende-se não ser precisa porque este resultado não seria necessariamente determinante para a sua subsistência, na medida em que se tratariam de questões de tese, além de que o julgador também poderia se pronunciar sobre a materialidade na qual pautada.

Afinal, compreendendo-se haver uma prejudicialidade que obrigatoriamente impedisse esse julgamento, entende-se que os processos deveriam ser reunidos e o julgamento deste apenas ser realizado depois da conclusão do primeiro que trataria da exigência “principal”, não se resumindo, pois, a questão, à definitividade.

A independência também parece demonstrada com a própria possibilidade de cominação de multa “isoladamente” e a sua imposição em lançamento próprio, conforme dispõe o artigo 43 da Lei n. 9.430/96, no qual inclusive expressamente capitulada a infração neste auto:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.
Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

No caso concreto, compreende-se que o julgamento do processo “principal” não foi o único fundamento do acórdão recorrido, que se manteria, independentemente da decisão citada, definitiva ou não, aplicando-se com relação à integralidade do período em que imposto a multa isolada. Leia-se:

“IRPJ — MULTA ISOLADA — DECORRÊNCIA — CUMULATIVIDADE - 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, mormente quando já lançada a multa de ofício sobre o imposto apurado com base no lucro real anual, bem como, ter o tributo que a originou já sido exonerado por esta E. Câmara.”

“Dessa forma, por ter sido exonerada a matéria que decorreu a presente exigência, não há como esta subsistir.

Não fosse o fato acima que por si só já foram suficientes para afastar a presente exigência, é de se observar que a presente penalidade só foi exigida no mês de outubro de 2004, quando não mais havia base de cálculo para a sua exigência, eis que com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem a recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, 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, art. 44 da Lei 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 poderá 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 impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique, e a partir daí, surge uma nova base impositiva, 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 referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-offício, 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, positivas ou negativas pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Ainda, é de se observar que a presente exigência está sendo exigida cumulativamente com a multa de ofício lançada no Processo Administrativo acima citado, em virtude da mesma diferença de CSLL pela não adição ao lucro líquido, para apuração do lucro real dos incentivos fiscais do PROVIN e PROADI, relativos aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002.

Dessa forma, não há como subsistir tal penalidade concomitantemente com a multa de ofício, sob pena de aplicar-se dupla penalidade sobre uma mesma infração, com mal ferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária.

Nesse sentido, a Câmara Superior de Recursos Fiscais vem afastando tal exigência, conforme se depreende da ementa do Proc. Adm. nº 13629.000292/2003-04, tendo como relator o Ilustre Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, que encontra-se assim ementado:

"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."

De todo modo, fato é que a decisão tomada pelo acórdão recorrido, proferida no Processo n. 10380.09931/2004-31, objeto do questionamento pela FAZENDA NACIONAL, já se tornou definitiva no acórdão n. 9101-002.085, afastando a exigência do IRPJ e a CSLL:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário:

1999, 2000, 2001, 2002

IRPJ. BENEFÍCIO FISCAL. SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTOS: OPERAÇÕES DE MÚTUO. FINANCIAMENTO DE PARTE DO ICMS DEVIDO. REDUÇÃO DO VALOR DA DÍVIDA. CARACTERIZAÇÃO.

A concessão de incentivos à implantação de indústrias consideradas de fundamental interesse para o desenvolvimento do Estado do Ceará e do Rio Grande do Norte, dentre eles a realização de operações de mútuo em condições favorecidas, notadamente quando presentes: i) a intenção da Pessoa Jurídica de Direito Público em transferir capital para a iniciativa privada; e ii) aumento do estoque de capital na pessoa jurídica subvencionada, mediante incorporação dos recursos em seu patrimônio, configura outorga de subvenção para investimentos. As subvenções para investimentos devem ser registradas diretamente em conta de reserva de capital, não transitando pela conta de resultados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano calendário:

1999, 2000, 2001, 2002

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso."

Cabe ressaltar que, embora a autuação principal julgada nesse processo se referisse ao período de 1999 a 2002, o auto de infração juntado aos presentes autos também imputava multa isolada de IRPJ pela ausência de recolhimento de estimativas referente ao ano calendário 2003 (E-fl. 604), que se entendeu prejudicada pelo julgamento do mérito.

Assim sendo, embora possa se sustentar não haver uma dependência necessária dessas decisões, entende-se prejudicado também o recurso da FAZENDA NACIONAL sobre esse ponto – que não fez qualquer referência ao ano calendário de 2003 –, diante da existência de outros fundamentos no acórdão recorrido e a definitividade dessa

decisão cuja ementa transcreveu-se acima, afastando a exigência do pagamento da CSLL com relação aos programas de subvenção PROVIN e PROADI.

Nesse sentido, independentemente de se tratar de períodos diversos e de uma necessária vinculação, considerando que a multa aplicada no ano calendário de 2003 foi fundamentada exclusivamente nos mesmos fatos relacionados à caracterização como subvenção para investimento dos programas PROAVI e PROADI, entende-se inaplicável a totalidade da multa isolada presentes nos presenets autos, até mesmo por coerência das interpretações fornecidas nos julgamentos, sobretudo pelo que decidido em relação à multa de IRPJ também relativa a 2003.

Com relação ao dever de recolhimento de estimativas e do valor exigido a título de CSLL ao final do ano calendário, embora ambos tendo como objeto central o não recolhimento da contribuição e como penalidade pelo descumprimento o pagamento de multas diversas, entende-se cuidar, sim, de dois fatos jurídicos, porque quando se altera qualquer um de seus critérios, a exemplo do temporal, torna-se o fato diferente de um outro que não possua a mesma condição.

Vê-se como elemento de diferenciação, portanto, o caráter antecipatório da obrigação cujo descumprimento gera como consequência a imputação da multa isolada – como, afinal, se vislumbra em diversas regras da sistemática do Imposto sobre a Renda, a exemplo da substituição tributária que antecipa o pagamento no regime de retenção na fonte –, mas, uma vez se encerrando o período de apuração, tem-se a identificação precisa da base de cálculo do tributo devido e a determinação da multa efetiva pelo seu não recolhimento, não mais devendo prevalecer aquilo que era calculado com base em estimativas, assim como a multa pelo não pagamento neste regime.

O fato de se haver estimativas para o cômputo da CSLL que será adiantada mensalmente não pode significar que a sua base de cálculo – ou seja, aquilo que juntamente com a hipótese de incidência diferencia um tributo, numa linha há muito ensinada por Rubens Gomes de Sousa – seja desvirtuada daquele montante que deve sofrer os necessários ajustes para se alcançar o lucro objeto da competência da União Federal, o que muito provavelmente não é o que se encontra a partir, como o próprio nome sugere, das estimativas verificadas ao longo do período de apuração.

Daí porque não se considera a possibilidade de imputação de multas distintas sob a justificativa de possuírem diferentes bases de cálculo, quando se chega ao final do período e se identifica a efetiva base de cálculo do tributo e, então, se impõe uma multa pelo seu não recolhimento – ainda que isso pareça esvaziar o conteúdo do artigo 44, parágrafo 2º, alínea b, da Lei n. 9430/96, a não ser para se penalizar quando a autuação ocorra no decorrer do período de apuração ou não gerar um tratamento não equânime entre os contribuintes que, diligentes, recolhessem o tributo antecipadamente, em relação aos que

não procederiam a tal adiantamento e, ao final, verificando haver prejuízo fiscal ou saldo negativo, não se sujeitariam a qualquer penalidade.

Dizer ser a CSLL no regime mensal recolhido sobre bases estimadas não infirma a proximidade substancial das obrigações, mas justamente confirma que, se se está tratando de adiantamento, apenas se pode estar estimando aquilo que ainda não foi mensurado em caráter definitivo e que, o sendo, prevalece sobre as presunções efetuadas, assim como prevalece a multa pelo seu não recolhimento, por identificar-se, afinal, com a que pune igualmente o não recolhimento do tributo, mas de forma antecipada.

A propósito, esse é um dos argumentos que sustentam os precedentes administrativos da referida Súmula n. 105 do CARF, assim como as duas decisões que se encontram proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, retratadas por trecho do voto do Ministro Humberto Martins no REsp 1496354, do qual se transcreve trecho representativo, em que também se orientou o acórdão do AgRg no REsp 1499389:

“(…)

Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando das multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a

infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

(...)"

A esse respeito, vale transcrever principalmente o voto do Conselheiro Valmir Sandri no acórdão n. 101-96416, por ter servido de base à decisão recorrida, especificamente se manifestando acerca do exercício de 2003:

Dessa forma, voto no sentido de reconhecer o direito da contribuinte em ver adicionado ao lucro líquido, para efeito de determinação do lucro da exploração, a CSLL devida, relativa ao período de apuração, observado, evidentemente, as demais infrações apontadas para o referido período de apuração.

Quanto à multa isolada decorrente das diferenças apuradas ex-officio incidente sobre a base de cálculo estimada em balanços de suspensão ou redução, relativo aos meses do ano-calendário de 2003, tenho para mim que a mesma não tem como prosperar.

Isto porque, a exigência da referida penalidade só foi exigida em outubro de 2004, quando não mais havia base de cálculo para a sua exigência, eis que com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de 2003, para as empresas que optem a recolher o imposto de renda e a contribuição social com base no Lucro Real, 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, art. 44 da Lei 9.430/196, 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 poderá 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 Impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência danecessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique, e a partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º. do referido artigo, 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, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

Dessa forma, por entender inaplicável a Multa Isolada após o término do ano-calendário, sou pelo provimento do recurso voluntário em relação ao presente item.

Por último, afirma a Contribuinte que o Fiscal autuante deixou de considerar alguns dos valores declarados e efetivamente pagos, eis que de acordo com a tabela anexa ao auto de infração, percebe-se que o mesmo partiu de um valor de IRPJ informado em DCTF que não condiz com o valor efetivamente pago e apurado, e sendo assim, o IRPJ a pagar, que serviu de base para o cálculo da multa, resultou em montante maior do que o devido, elevando-se em consequência a multa a pagar.

Segundo a Recorrente, aparentemente, essas diferenças apuradas tiveram origem no fato de que, quando da realização do cálculo, o autuante não considerou pagamentos informados em DCTF original, ou não considerou informações declaradas em DCTF retificadoras. Com a planilha de fls. 541/542 a Contribuinte requer sejam considerados os valores nela informados como declarados/pagos quando da apuração das bases de cálculo mensais, a fim de calcular as diferenças de IRPJ, utilizadas como base de cálculo das multas isoladas.

Entretanto, tais diferenças - se for mantida a exigência da Multa Isolada por essa E. Câmara -, e se for o caso, deve e pode ser ajustada pela autoridade administrativa executora do presente acórdão, devendo, para tanto, intimar a contribuinte para carrear aos autos, comprovantes (DARs) do efetivo recolhimento do tributo que diz ter sido declarados e pagos.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário.

Nesse sentido, não se entende possível a aplicação da multa isolada pelo não recolhimento mensal de estimativas quando encerrado o ano calendário e possibilitado o cálculo do tributo eventualmente devido e a imposição de multa de ofício, **sobretudo no presente caso em que os mesmos fatos que deram origem à sua exigência já foram afastados de tributação por esta mesma Turma no Processo n. 10380.09931/2004-31, assim como as multas isolada e de ofício aplicadas naquele caso, inclusive a multa isolada de IRPJ referente ao ano calendário 2003.**

Assim sendo, **voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial**, mantendo-se a decisão *a quo* e a extinção do crédito tributário correspondente à multa isolada exigido nos presentes autos.

(assinado digitalmente)

Daniele Souto Rodrigues Amadio

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora designada

Em que pese o muito bem fundamentado voto proferido pela ilustre Conselheira Relatora, este colegiado divergiu de sua conclusão quanto à exigência da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas em relação ao ano-calendário de 2003.

A princípio, a discussão cingia-se à imposição de multa isolada com base em estimativas lançada após o encerramento do ano-calendário, em relação aos anos-calendário de 1999 a 2003, objetos do auto de infração correspondente ao presente processo administrativo fiscal (e-fls. 4 a 7).

Com relação ao período de 1999 a 2002, entendeu o colegiado, acompanhando a relatora, haver dependência em relação aos fatos que deram ensejo aos autos de infração correspondentes ao processo nº 10380.009931/2004-31, que abarcavam o principal e a multa de ofício. Com efeito, uma vez que naquele processo a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais confirmou a decisão da turma *a quo* que afastou a tributação, e considerando-se que a base de cálculo da multa era justamente as infrações que haviam sido exoneradas nos autos do PAF 10380.009931/2004-31, entendeu-se que a exigência da multa isolada pelo não recolhimento mensal de estimativas em relação ao período de 1999 a 2002 não poderia subsistir.

É importante esclarecer, ainda, que o processo nº 10380.009931/2004-31 tinha como infrações de 1999 apenas aquelas a partir de novembro, certamente porque a pessoa jurídica passou por uma cisão em outubro de 1999.

Compulsando-se os autos do presente processo (e-fls. 12 a 17), verifica-se que a Fiscalização apurou a multa a partir da base de cálculo declarada, somada às subvenções apuradas, inclusive para o ano-calendário 2003. E que, apesar de dizer que apurou diferenças entre declarado e pago, nos meses em que comparei, por amostragem, identifiquei que a diferença diz respeito às subvenções.

Há, entretanto, um despacho à e-fl. 640 deferindo pedido da contribuinte para que o presente processo seja julgado juntamente com os processos nº 10380.009931/2004-31 e 10380.009701/2004-72.

Analisando esse outro processo (nº 10380.009701/2004-72), verifica-se que ele diz respeito às mesmas exigências do processo nº 10380.009931/2004-31, porém relativas ao período de janeiro a outubro de 1999.

Por conseguinte, se a base de cálculo é a mesma daquela aplicada à subvenção, para os anos de 1999 a 2002, quer seja por aplicação da Súmula CARF nº 105, quer seja em razão do cancelamento da exigência do principal da CSLL, não haveria como manter a multa isolada cobrada no presente processo, motivo porque acompanha-se a relatora.

Para o ano-calendário de 2003, entretanto, a contribuinte não informa em suas contrarrazões em que processo foi lançado a exigência da CSLL e a multa de ofício que estaria sendo cobrada juntamente com a multa isolada que ora se discute. E aqui reside a discordância no tocante ao voto da relatora, porque não se pode exonerar uma multa ao argumento de decorrência de fatos do outro processo, quando não há o lançamento do principal naquele processo (em relação a 2003), e quando a discussão relacionada ao principal não subiu para apreciação desta CSRF no presente julgado.

Portanto, para esse ano-calendário, diferentemente do que afirma a ilustre relatora, deve prevalecer a exigência da multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas de CSLL, já que não há decisão exonerando a base de cálculo que ensejou a presente multa.

Ademais, não se pode aplicar a Súmula CARF nº 105 ao período sob análise, uma vez que não está configurada a concomitância entre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e a multa de ofício.

Estabelecidas essas premissas, cumpre tratar sobre o cabimento da exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

Evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação.

O tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento². Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de

¹ Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

[...]

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrários à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal³ e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Pelo exposto, manifesto-me por conhecer parcialmente do recurso especial, tal como a relatora, que não conheceu da matéria concomitância, para dar provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, cancelando a multa isolada relativa aos anos-calendário 1999 a 2002, mantendo-se aquela referente ao ano-calendário 2003.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego

³ Neste sentido também é a abordagem desenvolvida pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, no voto condutor do Acórdão nº 1402-002.245.

Processo nº 10380.009930/2004-97
Acórdão n.º **9101-002.742**

CSRF-T1
Fl. 827
