ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10410.721051/2013-23

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

CÓPIA

Processo nº	10410.721051/2013-23
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**1101-001.195 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de setembro de 2014
Matéria	IRPJ e CSLL - Glosa de custos
Recorrentes	LIMPEL LIMPEZA URBANA LTDA.
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. CSLL. GLOSA DE CUSTOS E DESPESAS SEM COMPROVAÇÃO. Na ausência de impugnação específica e concreta, mantém-se o lançamento pelos mesmos fundamentos externados no Termo de Encerramento Fiscal, bem como no Acórdão de primeira instância.

IRPJ. CSLL. GLOSA DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. É ônus do contribuinte provar a legitimidade dos gastos relativos a encargos de depreciação. Se não apresentados documentos comprobatórios de seu alegado direito (memória de cálculo ou cópia das notas fiscais de entrada e, no caso de leasing, cópia dos contratos), correta a glosa levada a efeito pela fiscalização e mantida na instância *a qua*, de modo que deve prevalecer o lançamento no ponto.

IRPJ. CSLL. GLOSA DE DESPESAS COM ABASTECIMENTO DE VEÍCULOS. Cancela-se a glosa de despesas com abastecimento, quando o trabalho fiscal não é prudente e exauriente em demonstrar que o contribuinte autuado não foi, de fato, beneficiário dessas despesas.

IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.
Cabível a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, concomitantemente com a multa de ofício relativa aos lançamentos por glosa de custos/despesas, pois distintas são as hipóteses de incidência legalmente previstas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, 1) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos custos e despesas glosados por falta de comprovação; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO aos recursos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELI O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

voluntário e de ofício relativamente à glosa de encargos de depreciação; 3) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, relativamente à glosa de despesas com combustíveis, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa; 4) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Leonardo Mendonça Marques e Marcelo de Assis Guerra, sendo designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

CÓPIA

(assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator.

(assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente),Benedicto Celso Benício Júnior (Relator), Edeli Pereira Bessa, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Mendonça Marques, Marcelo de Assis Guerra.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELI O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

CÓPIA

Cuida-se, na origem, de Autos de Infração (fls. 2/20) lavrados em desfavor do sujeito passivo para exigência de crédito tributário de: R$ 9.919.135,49 relativo ao IRPJ e R$ 3.412.664,65 em face de CSLL, cujo montante atinge a cifra de R$ 13.331.800,14 (já incluídas a multa de ofício e a multa exigida isoladamente).

Conforme o Termo de Encerramento Fiscal (fls. 21/35), atribuiu-se ao contribuinte as infrações abaixo relacionadas, a saber:

1. **Glosa de Custos e Despesas não comprovadas - R$ 8.468.051,94, com multa de ofício de 75%:**

1.1 Custos e despesas sem comprovação (fls. 94 a 98), no valor de R$ 5.305.644,35;

1.2 Encargos de depreciação (fl. 99), constituindo lançamentos atípicos e de valores significativos na contabilidade, não esclarecidos pelo contribuinte, no valor de R$ 2.959.218,78; e

1.3 Despesas com abastecimento de veículos (fls. 100), com documentação comprobatória tida por incompleta, no valor de R$ 203.188,81.

2. **Glosa de Compras de fornecedores inexistentes ou que não reconheceram o fornecimento (fls. 101 a 115), no valor de R$ 9.669.247,53, (incidindo multa de ofício qualificada) e cujas informações apuradas pela fiscalização se encontram assim resumidas:**

2.1 Fornecedor Santana Comércio Construção e Terraplanagem Ltda. (fls. 116 a 132) - constava no Livro Razão do contribuinte como fornecedor, nas contas de aluguel de caçambas e máquinas, com valores expressivos, embora tenha apresentado declaração de inatividade no AC 2008. Intimados a empresa e o sócio responsável, ambas as correspondências retornaram, com observação "desconhecido", sendo que a fiscalização constatou que o sócio não possuía condições de ser proprietário de empresa capaz de movimentar os vultosos recursos indicados na contabilidade do fiscalizado, pois em sua última declaração de renda, de 2007, informou não haver rendimentos e nem havia movimentação financeira objeto de CPMF;

2.2 Fornecedor H. dos S. Lopes (fls. 133 a 149) – A última DIPJ entregue por essa empresa tinha sido do AC 2007 e, assim como as relativas aos anos anteriores, informa a sua situação de inatividade. A empresa foi intimada em seu endereço, porém retornou ao remetente, sendo redirecionada ao sócio responsável, que negou qualquer relação comercial com a fiscalizada;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2.3 Fornecedor Rio Uru Construção e Empreendimentos Ltda. (fls. 150 a 171) – empresa que apresentava DIPJ com regime do lucro presumido, sendo que no AC 2008 a apresentou zerada. A fiscalização informou que, apesar de a empresa ter apresentado alguma movimentação financeira, esta seria muito inferior aos supostos fornecimentos constantes no livro Razão da Limpel. Ao intimar a empresa, a correspondência retornou ao remetente, quando houve redirecionamento à sócia responsável, que negou qualquer relação comercial com a fiscalizada Limpel, tendo feito boletim de ocorrência dos fatos intimados pela Receita Federal;

2.4 Fornecedor M. O. de Alencar (fls. 172 a 196) – a empresa se encontrava ativa nos sistemas da RFB e em funcionamento normal. Quando intimada, declarou que não possuiu qualquer relacionamento comercial com a Limpel e não emitiu nenhuma nota fiscal de venda/prestação de serviços para a citada contribuinte. Para diversos números de notas fiscais relacionados no Termo de Diligência, juntou cópia em branco das constantes em seu talonário, de modo a confirmar o não fornecimento, bem como juntou cópia de Boletim de Ocorrência na Delegacia Fazendária, indicando a inexistência de relação comercial com o fiscalizado;

2.5 Fornecedor Gasóleos Internacional Ltda. (fls. 197 a 214) – A fiscalização afirma que a empresa estava inativa desde o AC 2001, o que se confirmaria pela ausência de movimentação bancária. Efetuou-se uma diligência, pela qual não se encontrou a empresa em seu endereço cadastrado, sendo a correspondência devolvida ao remetente. Por nova diligência, entrou-se em contato com o sócio responsável pela empresa, o Sr. Luiz Carlos Catanhede Fernandes, o qual declarou não ter tido qualquer relacionamento comercial com a fiscalizada Limpel;

2.6 Fornecedor Construtora Diretriz Ltda. ME (fls. 215 a 236) – A empresa se encontrava inativa desde o AC 2001, sem apresentar movimentação bancária. A correspondência de intimação da empresa retornou ao remetente e, quando direcionada ao sócio responsável, este prestou informações, afirmando que jamais havia tido qualquer relação comercial com a Limpel. Ainda, o sócio responsável asseverou que sofreu um crime de furto em 2007, comprovando com Boletim de Ocorrência enviado à fiscalização, dizendo que nesse acontecimento, foram-lhe subtraídos os documentos da empresa.

3. **Compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral, no valor de R$ 284.071,88, com multa de ofício de 75% sobre os tributos lançados;**

4. **Multa exigida isoladamente, no percentual de 50% sobre o tributo não antecipado, por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL durante o ano-calendário 2008.**

Ressalte-se que, nos termos do relatório produzido pela instância *a qua, "na apuração do IRPJ, a fiscalização deduziu do imposto apurado o montante de R$ 2.841.229,62, decorrente de IRRF sobre aplicações financeiras (R$ 16.355,09), IRRF sobre notas fiscais (R$ 96.884,35), IRRF retido de órgãos públicos (R$ 1.074,15) e IRPJ estimativa apurada (R$*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2.726.916,03), o que terminou por cancelar o imposto que seria apenado com multa qualificada de 150% e por reduzir o imposto apenado com multa de ofício de 75%, como se vê nas fls. 8 e 9" e que, "*na apuração da CSLL, a fiscalização deduziu da CSLL apurada o montante de R$ 995.845,90, decorrente da CSLL retida* [sobre] *notas fiscais (R$ 3.068,72) e da CSLL apurada – Estimativas (R$ 992.777,18), o que terminou por cancelar a CSLL que seria apenada com multa qualificada de 150% e reduzir a CSLL apenada com multa de ofício de 75%, como se vê nas fls. 17 e 18*".

Cientificada do lançamento fiscal em 01/03/2013 (conforme AR de fl. 287), a contribuinte apresentou sua Impugnação tempestivamente em 02/04/2013 (fls. 289/296), na qual defendeu, em síntese, o seguinte (nos termos presentes no relatório da d. instância *a qua*):

> *"I. No tocante à glosa de custos e despesas por falta de comprovação, a impugnante atendeu todas as intimações, apresentando os documentos que tinha em seu poder, comprobatórios dos custos e despesas. Ocorre que, como notificado à fiscalização, seus arquivos documentais dos exercícios financeiros de 2007 a 2011 foram danificados em decorrência de inundação de suas instalações físicas, arquivos e auditórios, provocados pelas fortes chuvas ocorridas nos dias 11 e 12 de agosto de 2012, conforme registrado em Boletim de Ocorrência e publicado no Diário Oficial do Estado, o que lhe impossibilitou de fornecer parte da documentação comprobatória dos custos, que poderiam ter sido levantados pelo Auditor-Fiscal de forma indireta, a partir, por exemplo, de extratos bancários e cópias de cheques emitidos;*
>
> *II. Por outro lado, mesmo que procedente fosse a glosa das despesas e custos, estes não poderiam ter sido considerados pelo seu valor total, uma vez que classificados como insumos e assim contabilizados nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, e influenciaram na apuração dos resultados dos exercícios de referência, deduzidos dos créditos de 1,65% de PIS e 7,60% de Cofins, totalizando 9,25% destes custos, ou seja, devem ser reconsiderados para redução do lucro tributável. Observe-se que o mesmo Auditor-Fiscal lavrou o auto de infração no processo nº 10410.725676/201283, considerando como impróprio para creditamento de PIS/Cofins os custos e despesas que ora também não considera não comprovados para fins de IRPJ e CSLL. Assim, esses créditos de PIS/Cofins ora expurgados, por não terem composto o custo dos serviços executados nos seus respectivos exercícios, devem agora, por uma questão de justiça, ser reconsiderados para efeito de redução do lucro tributável;*
>
> *III. a fiscalização efetuou uma glosa de R$ 2.767.898,03 de encargos de depreciação, considerados pelo Auditor-Fiscal como atípicos e com valores significativos. Ocorre que, na mesma folha do Livro Razão (conta 311020019 – Depreciação) onde se encontram registrados os lançamentos de depreciação glosados, também constaram os lançamentos de estorno do valor de R$ 1.088.693,64 e R$ 8.169,41 dessa mesma depreciação, registrados na mesma data dos "lançamentos atípicos", fato este que não foi levado em conta pela fiscalização para a glosa desses custos. "Salienta-se que tais valores contabilizados não passam, nada mais nada menos, de ajuste entre contas contabilizadas incorretamente em períodos anteriores. Tendo em vista a identificação do erro se fez necessário a reclassificação para ajustar saldos das contas, bem como ajustes de complemento da depreciação contabilizada a menor em anos anteriores, uma vez que não fez parte do lucro tributável. No que tange o valor de R$ 191.320,75, esse é o valor da depreciação do mês de novembro de 2008 da conta veículos, que está demonstrado no relatório de depreciação entregue a fiscalização e que foi contabilizado a menor, onde o correto seria R$ 177.045,94 + R$ 40.798,96, totalizando um montante de R$ 217.844,90" (fl. 292);*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

IV. já no tocante à glosa de despesas com abastecimento, glosadas porque não constavam anotações que possibilitassem a identificação do veículo abastecido, "... o impugnante, como operadora de serviços de coleta de lixo e outros resíduos em duas capitais, possui uma frota de mais de 200 caminhões, caçambas, compactadores, pás-carregadeiras, máquinas de terraplenagem e outros equipamentos movidos a combustíveis, utilizando-se também de caminhão tanque para o abastecimento de máquinas e equipamentos "in loco", sendo assim impossível constar das Notas Fiscais de aquisição desses combustíveis, as placas de identificação dos veículos abastecidos, mesmo porque, no ato de aquisição, não se sabe sequer qual será o veículo ou máquina a ser abastecido, e por essa razão absolutamente improcedente é a glosa aplicada a esses insumos" (fl. 293);

V. Deve ser cancelada a multa isolada de ofício, pelas estimativas não pagas, conforme pacífica jurisprudência administrativa que não aceita a cumulação desta multa isolada com a multa vinculada ao tributo lançado. "

Em sessão de julgamento havida em 19/07/2013, a d. 4ª Turma da DRJ/REC, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação, conforme acórdão n. 11-41.768 assim ementado, *litteris*:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário:2008

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. DEFINITIVIDADE NA VIA ADMINISTRATIVA.

O impugnante não se insurgiu contra qualificação da multa de ofício que incidiu sobre os tributos apurados quando da glosa de compras a fornecedores inexistentes ou que não reconheceram o fornecimento e contra compensação indevida de prejuízo operacional com resultado da atividade geral. Sendo a matéria não contestada, torna-se definitiva nesta via administrativa.

IRPJ. CSLL. GLOSAS DE DESPESAS E CUSTOS. FORNECEDORES QUE RENEGAM A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO OU VENDA DA MERCADORIA. DESPESAS E CUSTOS SEM NOTA FISCAL DE SUPORTE. CHUVAS. FORÇA MAIOR OU CASO FORTUITO QUE NÃO IMPACTOU O LANÇAMENTO.

Não há falar em impossibilidade de comprovação de despesas ou custos, por chuvas que danificaram arquivos, quando se trata de vultosas compras de fornecedores inexistentes ou que não reconheceram o fornecimento, em regra, empresas inativas, sem qualquer movimentação financeira ou patrimonial, sendo que os sócios responsáveis vieram aos autos e renegaram peremptoriamente a manutenção de negócios com a empresa fiscalizada. Já em relação às despesas e aos custos sem notas fiscais de suporte, o fiscalizado foi intimado antes do evento fortuito a comprová-los, não se desincumbindo desse ônus.

LUCRO REAL. GLOSA DE CUSTOS. CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS. INSUMOS CONTABILIZADOS COM DECOTE DA COFINS E PIS/PASEP QUE INCIDIU NA COMPRA. GLOSA DE CUSTOS QUE DEVE CONSIDERAR AS CONTRIBUIÇÕES QUE INCIDIRAM NAS COMPRAS.

Na tributação pelo lucro real, os créditos do PIS/PASEP e COFINS decorrentes da compra de insumos devem ser contabilizados a débito de conta do ativo (contribuições a recuperar). De outro lado, quando da venda de mercadoria, as contribuições incidentes sobre a venda devem ser contabilizadas a débito de conta de resultado, pelo valor oriundo da aplicação da alíquota da contribuição multiplicado pelas vendas. Sendo assim, o custo das mercadorias/serviços vendidos reflete o valor da compra, reduzido das contribuições incidentes sobre a compra dos insumos. Nessa toada, os créditos de PIS/PASEP e COFINS não compõem o custo dos serviços vendidos e, quando da glosa desses custos para apuração do IRPJ/CSLL a serem lançados, devem tais créditos ser abatidos dos custos glosados.

DESPESAS GLOSADAS. COMPROVAÇÃO. RESTABELECIMENTO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELI O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

As despesas glosadas que foram comprovadas com documentação idônea na impugnação devem ser restabelecidas.

ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL NÃO PAGAS. MULTA ISOLADA. HIGIDEZ.

À luz do art. 44, II, "b", da Lei nº 9.430/96, as estimativas de IRPJ e da CSLL não pagas dentro do período de apuração devem ser apenadas com multa de ofício isolada no percentual de 50% sobre as estimativas não pagas.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte. "

CÓPIA

Assim, a d. DRJ manteve o crédito tributário em parte, conforme consta do r. acórdão (todos os valores estão apontados às fls. 386/393), *in verbis:*

"Ante o exposto, voto no sentido de julgar procedente em parte a impugnação do contribuinte, para:

- *reduzir a base de cálculo oriunda das glosas de compras de fornecedores inexistentes ou que não reconheceram o fornecimento (R$ 9.669.247,53) e dos custos e das despesas com documentação comprobatória não apresentada (R$ 5.305.644,35) em 9,25% {[9,25% x (9.669.247,53+5.305.644,35)]};*
- *reduzir a base de cálculo da infração decorrente da glosa das despesas de depreciação no valor de R$ 1.288.183,80, mantendo uma glosa dessa despesa de R$ 1.671.034,98;*
- *cancelar a glosa das despesas com abastecimento no valor de R$203.188,81;*
- *reduzir a base de cálculo da multa pelas estimativas de IRPJ e da CSLL proporcionalmente aos valores acima restabelecidos. "*

Cientificada do r. decisum em 06/08/2013 (terça-feira) - conforme AR de fl. 416 -, a empresa interpôs tempestivo **Recurso Voluntário** (fls. 417/426) em 05/09/2013 (quinta-feira), no qual defendeu, em síntese, que:

a) *"na fase de fiscalização a que se submeteu, atendeu a todas as intimações recebidas, apresentando, quando tinha em seu poder, os documentos comprobatórios dos custos e despesas regularmente contabilizados"*, mas que, *"conforme noticiado tempestivamente em atendimento a intimações, grande parte dos arquivos documentais da Impugnante referente aos exercícios financeiros de 2007 a 2011, foram danificados em função de inundação de suas instalações físicas, arquivos e auditórios, provocados pelas fortes chuvas ocorridas nos dias 11 e 12 de agosto de 2012, conforme registrado em Boletim de Ocorrência e publicado no Diário Oficial do Estado"* (fl. 421). No ponto, defende que os documentos *"poderiam ter sido levantados pelo Auditor Fiscal por via indireta, como por exemplo, através dos extratos bancários e cópias de cheques emitidos para o pagamento desses custos e despesas"*;

b) Em relação às glosas (remanescentes) de encargo de depreciação, afirma que, *"da mesma forma que a DRJ/REC em acertada decisão, entendeu como procedente a contabilização dos lançamentos de estorno do valor de R$1.088.693,64 e de R$8.169,41 dessa mesma depreciação, que não foi levado em conta pela fiscalização para a glosa desses custos, há de se ter também como insustentável no Auto de Infração a glosa dos valores*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELI O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

remanescentes, pelo simples fato de considerar os valores contabilizados como 'atípicos e com valores significativos', sem qualquer outra justificativa ou elemento de prova, que possa servir de base para a desconsideração dessas legítimas despesas de depreciação" (fl. 422);

c) Quanto as multas isoladas aplicadas, *"totalmente arbitrária e desprovida de sustentação legal é a pretensão do auditor-fiscal, levada a termo no sentido de penalizar duplamente a Impugnante ao lhe aplicar uma multa de 75% sobre o IRPJ e a CSLL que presume como não recolhido e ao mesmo tempo, cumulativamente, aplicar outra multa de 50% sobre esses mesmos tributos, calculados de forma estimada, mês a mês"* (fl. 422).

Como o valor total do crédito tributário exonerado excedeu R$1.000.000,00, houve a interposição de **Recurso de Ofício** a este CARF, nos termos do art. 34, inc. I, do Decreto n. 70.235/72 e da Portaria do Ministro da Fazenda n. 03/2008.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELI O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Conforme se depreende do relatório acima, foram devolvidas a este Col. CARF por conta do recurso voluntário três questões: (**i**) impugnação dos custos e despesas glosadas por falta de comprovação; (**ii**) impugnação das glosas de encargos de depreciação; (**iii**) impugnação da aplicação de multa isolada simultaneamente à multa de ofício.

O recurso de ofício foi interposto em razão da exclusão, na origem, (**i**) de parte das glosas de encargos de depreciação e (**ii**) das glosas de despesas com abastecimento de veículos.

A par disso, analisemos cada uma das questões devolvidas a este Col. CARF.

Dos custos e despesas glosadas por falta de comprovação

No ponto, a ora Recorrente se insurge contra o r. acórdão recorrido, afirmando, tão somente, que (**i**) teria atendido a todas as intimações recebidas, apresentando, quando tinha em seu poder, os documentos comprobatórios dos custos e despesas regularmente contabilizados; (**ii**) somente não apresentou toda a documentação por conta de uma inundação de suas instalações físicas provocada por fortes chuvas havidas em 11 e 12 de agosto de 2012, que danificou seus arquivos contábeis; e (**iii**) o Auditor Fiscal poderia, por via indireta, ter levantado os dados relativos aos custos.

A argumentação apresentada, contudo, não merece prosperar, devendo ser mantido *in totum* os fundamentos externados no Termo de Encerramento (fls. 21/35) e no r. acórdão recorrido (fls. 372/394).

Com efeito, deve ser afastada, de antemão, essa argumentação genérica presente no recurso voluntário (e na impugnação) relativa à glosa referente às vultosas compras de fornecedores inexistentes ou que não reconheceram o fornecimento (R$9.669.247,53), pois se tratava, em regra, de empresas inativas, sem qualquer movimentação financeira ou patrimonial, sendo que os sócios responsáveis vieram aos autos e negaram expressamente a feitura de negócios com a empresa ora Recorrente - apenas a empresa M. O. de Alencar encontrava-se ativa e em funcionamento normal, mas, também nesse caso, houve declaração de ausência de vínculo comercial com a LIMPEL e de ausência de emissão das notas fiscais relacionadas no Termo de Diligência.

Frise-se por importante que em nenhuma das manifestações da ora Recorrente houve enfrentamento das diversas provas que denotaram a inidoneidade dos registros contábeis de tais despesas ou custos, trazendo sempre, apenas, essa argumentação genérica desconectada da verdade externada a partir da documentação presente nos autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

No tocante aos custos/despesas não comprovados no montante de R$5.305.644,35, a questão foi bem resolvida na instancia *a quo*, de modo que, na ausência de impugnação específica e concreta - existe apenas a argumentação supracitada no sentido de que a inundação impossibilitou a entrega de documentação comprobatório -, adoto, no ponto, a fundamentação presente na instância *a qua*, *litteris*:

> *"Observe-se que a fiscalização já intimara o contribuinte desde 30/01/2012 (fl. 46) a trazer aos autos as notas fiscais de entrada relativas aos materiais e serviços adquiridos pela empresa, repisando tal intimação em 29/02/2012 (fl. 50), e, em 1°/08/2012, intimara-o a apresentar a documentação de múltiplas despesas e custos (fls. 51 a 54), eventos anteriores à chuva citada, tendo o contribuinte entregue à fiscalização em 04 caixas box as notas fiscais de entrada de mercadorias e serviços do 1° trimestre de 2008, em 20/04/2012 (fl. 241), em 19 caixas box as do 2° trimestre de 2008, em 19/07/2012 (fl. 243), e em 11 caixas box as do 2° semestre de 2008, em 1°/08/2012 (fl. 244), tudo antes da chuva.* ***Da análise dessa documentação, que identificou a maior parte das notas fiscais que constaram nas intimações, remanesceram as despesas e custos ora glosados, objeto da infração, aqui enfatizando que as notas fiscais glosadas já não constaram no documentário fiscal apresentado pelo contribuinte antes das chuvas****.*
>
> *O contribuinte solicitou prazo adicional de 90 dias, em 24/09/2012, para contatar fornecedores e recuperar o documentário fiscal exigido pela fiscalização, sendo-lhe deferido 60 dias (fl. 249), sem sucesso, tendo a fiscalização informado que o autuado apresentara carta em 26/11/2012 na qual alegava a impossibilidade de promover a entrega fisicas das notas fiscais, não obstante as tentativas junto aos fornecedores (fl. 23).*
>
> *Por fim,* ***a fiscalização consolidou todos os lançamentos para os quais queria a nota fiscal e/ou pagamento, em intimação de 18/01/2013 (fls. 75 e seguintes), sendo que a empresa somente trouxe aos autos a comprovação de 05 lançamentos contábeis, tendo a fiscalização acatado 03, pois os outros tratavam de despesas com combustíveis, para as quais não foram apresentados elementos (identificação do veículo abastecido) que possibilitasse avaliar a necessidade e utilidade desses abastecimentos para a empresa****.*
>
> *Ora, no quadro acima, claramente se vê que o contribuinte não tinha as notas fiscais das despesas e custos glosados, nem tampouco envidou quaisquer esforços para obtê-las, tudo a indicar que tais despesas eram fictícias, pois todos os prazos foram dados ao contribuinte para obter o documentário fiscal ou mesmo comprovar o pagamento deles.*
>
> *Por óbvio, era ônus do fiscalizado comprovar seus custos ou despesas, não cabendo à fiscalização auditar os custos ou despesas a partir de conta bancária ou de cheques emitidos pelo autuado. Este é que deveria ter envidado esforços junto aos bancos, para comprovar que as despesas foram pagas, visando desconstituir a tese do autuante de que as despesas eram inexistentes. Por relevante, deve-se anotar que a fiscalização chegou a intimar o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento das despesas (fl. 75), porém desse ônus não se desincumbiu o fiscalizado.*
>
> *Por tudo, não se pode acatar o evento de força maior (chuvas) ou a inversão do ônus probatório em desfavor da fiscalização, porque desde o início, antes das chuvas, as caixas box com as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte já não continham as despesas ou custos que foram glosados, sendo certo que o autuado poderia ter envidado esforços junto aos fornecedores, comprovando a existência das despesas/custos controvertidos, e desse ônus ele não se desincumbiu. "* (fl. 379/380)

Por assim ser, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário no ponto.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Da glosa de encargos de depreciação

Nos termos da fl. 25 dos autos, nota-se que a ora Recorrente foi intimada pela fiscalização a apresentar memória de cálculo e documentação comprobatória que justificasse alguns lançamentos, *"a maioria atípicos e com valores significativos, contabilizados a débito na conta de Custo Direto - Despesas de Depreciação (311020019), nos meses de novembro e dezembro"*, nos seguintes termos:

31/12/2008	1.572.846,75	42 VLR. REF. COMPLEMENTO DEPRECIAÇÃO CONTABILIZADO A MENOR, AJUSTADO C/ SISTEMA BONUM
31/12/2008	358.839,83	38 VLR. REF. ESTORNO DEPRECIAÇÃO CONTABILIZADO A MAIOR, AJUSTADO C/ SISTEMA BONUM
31/12/2008	441.374,86	45 VLR. REF. COMPLEMENTO DEPRECIAÇÃO CONTABILIZADO A MENOR, AJUSTADO C/ SISTEMA BONUM
31/12/2008	394.836,59	46 VLR.REF. COMPLEMENTO DEPRECIAÇÃO CONTABILIZADO A MENOR, AJUSTADO C/ SISTEMA BONUM
30/11/2008	191.320,75	83 VLR. REF. DEPRECIAÇÃO ACUMULADA VEÍCULOS DE CARGA NOV/2008

Na ausência de apresentação de documentos na fase de fiscalização em relação aos referidos lançamentos, houve a glosa dos respectivos encargos de depreciação.

No julgamento promovido pela d. DRJ, foram **corretamente** acatados somente os seguintes argumentos, *in verbis*:

> *"Na impugnação, alegou que também constaram, na mesma conta, os lançamentos de estorno do valor de R$1.088.693,64 e R$8.169,41 dessa mesma depreciação, registrados na mesma data dos 'lançamentos atípicos', fato este que não foi levado em conta pela fiscalização para a glosa desses custos. 'Salienta-se que tais valores contabilizados não passam, nada mais nada menos, de ajuste entre contas contabilizadas incorretamente em períodos anteriores. Tendo em vista a identificação do erro se fez necessário a reclassificação para ajustar saldos das contas, bem como ajustes de complemento da depreciação contabilizada a menor em anos anteriores, uma vez que não fez parte do lucro tributável. No que tange ao valor de R$191.320,75, esse é o valor da depreciação do mês de novembro de 2008 da conta veículos, que está demonstrado no relatório de depreciação entregue a fiscalização e que foi contabilizado a menor, onde o correto seria R$177.045,94 + R$4-.798,96, totalizando um montante de R$217.844,90' Juntou à impugnação cópia do livro Razão, da conta citada e memória de cálculo da depreciação (fls. 353 e seguintes).*
>
> *Em relação à glosa da despesa de depreciação de 30/11/2008, vê-se claramente que o impugnante trouxe os relatórios de depreciação de veículos que demonstram que o valor correto seria R$217.844,90, no período em discussão (fls. 357 a 367), resultado da soma de R$177.045,94 (fl. 362) com R$40.798,96 (fl. 367), e não o que restou contabilizado de R$191.320,75 (fl. 353), devendo assim ser afastada tal glosa, pois **comprovada a despesa**.*
>
> *(...)*
>
> *Por outro lado, compulsando a conta do livro Razão de depreciação trazida pelo impugnante, com registros contábeis em 31/12/2008 (fl. 354), vê-se que todas as despesas glosadas estão com o histórico 'VLR. REF. ESTORNO DE DEPRECIAÇÃO CONTABILIZADO A MAIOR, AJUSTADO COM SISTEMA BONUM' (lançamento contábil de R$358.839,83) ou 'VLR. REF. COMPLEMENTO DE DEPRECIAÇÃO CONTABILIZADO A MENOR, AJUSTADO COM SISTEMA*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *BONUM' (demais lançamentos contábeis), e, **nessa mesma data, há lançamentos a crédito**, com histórico 'VLR. REF. COMPLEMENTO DE DEPRECIAÇÃO CONTABILIZADO A MAIOR, AJUSTADO COM SISTEMA BONUM' (R$8.169,41) e "VLR. REF. ESTORNO DE DEPRECIAÇÃO CONTABILIZADO A MAIOR, AJUSTADO COM SISTEMA BONUM' (R$1.088.693,64), parecendo plausível a tese do impugnante de que a fiscalização não poderia deixar de considerar tais estornos, pois, efetivamente, **os históricos denunciam que se trata de operações espelho a débito e a crédito**.*
>
> *Dessa forma, (...) não se pode negar que a fiscalização deveria ter decotado das despesas glosadas os estornos (R$8.169,41 e R$1.088.693,64), pois, como já dito, os históricos dos registros contábeis demonstram que os lançamentos contábeis, a débito e crédito da conta 311020019, em 31/12/2008, são de mesma natureza, devendo os segundos ser considerados pela fiscalização.*
>
> *Com as razões acima, deve-se reduzir da glosa de despesa de depreciação (R$2.959.218,78 - fl. 94) os créditos já referidos, no importe total de R$1.288.183,80 (R$191.320,75 + R$8.169,41 + R$1.088.693,64) a remanescer uma glosa a tal título de R$1.671.034,98. "* (fl. 383/384)

Em relação às demais glosas do mês de dezembro de 2008, certo é que a ora Recorrente deveria ter apresentado documentos comprobatórios de seu alegado direito (memória de cálculo ou cópia das notas fiscais de entrada e, no caso de leasing, cópia dos contratos), de modo que, na ausência dessas provas, parece-me correta a glosa levada a efeito pela fiscalização e mantida na instância *a qua*.

Assim, não é possível acatar os argumentos apresentados pelo contribuinte no sentido de que tais valores seriam apenas ajustes entre contas contabilizadas incorretamente em períodos anteriores sem a documentação de suporte para essa alegação. Por outro lado, também não me convenço de que caberia ao Fisco o ônus de provar que foram ilegítimas as despesas de depreciação, porquanto se trata de encargo da contribuinte.

Por assim ser, quanto ao ponto, NEGO PROVIMENTO tanto ao Recurso Voluntário quanto ao Recurso de Ofício.

Da glosa de despesas com abastecimento de veículos

Com relação à glosa de despesas com abastecimento de veículos - ponto que somente é objeto de recurso de ofício -, consta do relatório fiscal (fl. 25) que *"diversas despesas, **embora com nota fiscal**, não apresentavam os demais requisitos necessários à avaliação de sua necessidade e utilidade para a empresa"*, afirmando que, em diversos casos, não havia qualquer elemento *"que possibilitasse identificar o veículo que foi abastecido"*, sendo que a fiscalização sequer juntou aos autos as notas fiscais referidas, mas apenas uma relação delas acostada à fl. 100 dos autos.

Ressalte-se, no ponto, que a própria fiscalização reconhece que essas notas fiscais consubstanciam uma parte pequena dentre o universo daquelas existentes e lançadas como 'despesas com abastecimento de veículos', afirmando, contudo, que, *"na maioria das notas fiscais de combustíveis apresentada pela empresa, constava a identificação do caminhão ou caçamba abastecida"*.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É dizer, a questão em julgamento é se deve (ou não) ser cancelada a glosa de despesas com abastecimento (R$203.188,81), glosa essa que teve por fundamento o fato de não constar anotações que identificam o veículo abastecido.

A meu sentir, também deve ser mantido o entendimento externado pelos Nobres Auditores Fiscais Julgadores da instância de piso, no sentido de que o trabalho fiscal não foi exauriente, de modo que o cancelamento da glosa é medida de rigor.

Com efeito, restou assentado nos autos que a empresa possui vasta frota de veículos (mais de 200 veículos, entre caminhões, caçambas, compactadores, pás-carregadeiras, máquinas de terraplanagem e outros equipamentos movidos a combustíveis). Para além disso, à fl. 293, a contribuinte afirma que utiliza-se também *"de caminhão tanque para o abastecimento de máquinas e equipamentos 'in loco', sendo assim impossível constar das Notas Fiscais de aquisição desses combustíveis, as placas de identificação dos veículos abastecidos, mesmo porque, no ato da aquisição, não se sabe sequer qual será o veículo ou máquina a ser abastecido"*.

A partir disso, e considerando que, cf. asseverou a d. DRJ, *"parece claro que a glosa de despesa com combustível foi marginal (não se pode asseverar isso com certeza, pois não há livro contábil juntado aos autos) "* (fl. 384), deveria a fiscalização ter intimado alguns dos postos de combustíveis, ao menos em relação às notas fiscais mais expressivas, para o fim de demonstrar que as despesas não teriam beneficiado a empresa.

Na ausência desse prudente procedimento fiscal, deve ser mantido entendimento externado na instância *a qua*, cancelando-se a glosa das despesas de combustíveis.

Por assim ser, no ponto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Das multas isoladas derivadas do não recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL

Quanto às multas isoladas aplicadas, defende a ora Recorrente que *"totalmente arbitrária e desprovida de sustentação legal é a pretensão do auditor-fiscal, levada a termo no sentido de penalizar duplamente a Impugnante ao lhe aplicar uma multa de 75% sobre o IRPJ e a CSLL que presume como não recolhido e ao mesmo tempo, cumulativamente, aplicar outra multa de 50% sobre esses mesmos tributos, calculados de forma estimada, mês a mês"* (fl. 422)

No ponto, penso que tenha razão a contribuinte.

Com efeito, os recolhimentos mensais estimados configuram mero adiantamento de numerário aos cofres públicos, com vistas à consecução do desiderato governamental de manutenção da homogeneidade da arrecadação, dentro do mesmo ano-calendário.

Os fatos geradores do IRPJ e da CSLL, anualmente apurados, são, nesse cenário, reputados complexivos, eis se aperfeiçoarem fictamente em um único átimo, identificado ao último dia do exercício fiscal. No momento em que se esgota o período de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

apuração anual, tem-se, pois, o efetivo deslinde das bases de cálculo pertinentes, com o desvelo do montante de exação a ser recolhido.

Em tal ocasião, deixam os recolhimentos antecipados de ter qualquer função, salvo no que se refere ao cotejamento de eventuais cifras a serem pagas (saldo positivo) ou a serem restituídas ou compensadas (saldo negativo). Noutras palavras, tão logo findo o exercício, há apenas de se aventar a cobrança do tributo complexivamente computado, deixando de ser importante eventual inadimplemento dos pagamentos mensais estimados.

Nesse sentido, terminado o período de apuração, entendeu a RFB existir valores a serem recolhidos pela interessada, a título de IRPJ e de CSLL - cifras estas ora lançadas. Não haveria, portanto, como se exigir, noutro ano-calendário, o pagamento de estimativas pertinentes a período pretérito, já perfeito e finalizado.

Ora, se não pode ser cobrado qualquer valor estimado, é evidente que não se faz possível, da mesma maneira, imputar sanções pecuniárias derivadas do não pagamento tempestivo. Seria ilógico punir o sujeito passivo, por força da falta de antecipação de tributo, depois de já se ter certeza da exação complexiva a ser quitada - tributo este que já está sendo cobrado. A multa isolada ora lançada, pois, é incabível.

Nesse sentido, há inúmeros precedentes, *e.g.*:

> *"(...)*
> *IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, findo o período de apuração, de um lado, e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado complexivamente, de outro lado. A infração relativa ao não recolhimento das estimativas mensais caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir a exação, 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, ao passo que o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa da Fazenda, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*
> *EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA EM PERÍODO NO QUAL NÃO HOUVE EXIGÊNCIA DE OFÍCIO DO AJUSTE ANUAL. REGULARIDADE. Inexistindo concomitância, porque não aplicada multa de ofício sobre o imposto devido no ajuste final do ano-calendário, subsiste a aplicação de multa isolada sobre as estimativas não recolhidas. "* (Processo 10120.000108/2009-36. **Acórdão 1101-000.673**. Sessão de 14/03/2012. Cons. Rel. Benedicto Celso Benício Júnior)

Por assim ser, no ponto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Conclusão

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário interposto, para excluir as exigências relativas às multas isoladas impingidas simultaneamente à multa de ofício.

É como voto.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencedor

Conselheiro PAULO MATEUS CICCONE

CÓPIA

Divirjo do I. Relator apenas no que tange ao seu entendimento acerca das chamadas "multas isoladas" quando igualmente presentes lançamentos com exigência concomitante de multa de ofício.

Nesta linha, perfilo com os que pensam estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, vez que, da leitura artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada, exigência que transcende a situação fática de ter sido apurado lucro ou prejuízo no final do período anual.

Como se sabe, o tema foi tratado de prefácio no art. 44, I, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes* ***multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição****:*
>
> *I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
>
> *(...)*
>
> *§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:*
>
> *I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;*
>
> *(...)*
>
> *IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;*

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a redação abaixo:

> *Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
>
> *II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*
>
> *(...)*
>
> *b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

CÓPIA

Compulsando as alterações legislativas acima elucidadas, não se verifica qualquer alteração substancial nos dispositivos no que tange à hipótese de incidência e à base de cálculo da multa isolada em apreço.

O objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive) foi o de assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência MP 351, de 2007 e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, ***e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas***, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

De pronto, cumpre distinguir também, desde a vigência da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a existência de ***duas multas*** e não de uma mesma multa, aplicada juntamente com o tributo devido, ou isoladamente. Tal interpretação é possível na medida que, apesar de inicialmente adotado o mesmo percentual de 75%, distinguem-se perfeitamente duas hipóteses de incidência e duas bases de cálculo: (i) a falta de pagamento ou recolhimento do tributo ou contribuição devida, cuja base de cálculo é o ***IRPJ e a CSLL devidos na apuração trimestral ou anual***; e (ii) no caso da apuração anual do IRPJ e da CSLL, a falta de pagamento ou recolhimento **das antecipações** mensais devidas, cuja base de cálculo é o ***IRPJ e a CSLL mensalmente apurados*** sobre a receita bruta ou balancetes e suspensão ou redução.

Nesse contexto, importante desvelar os fundamentos contra a concomitância da incidência das multas.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELI O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Em primeiro lugar, se não se trata da mesma hipótese de incidência e nem da mesma base de cálculo, também não se trata dos mesmos fatos, e o exemplo fala por si mesmo: deixar de recolher a antecipação devida a título de estimativa de IRPJ e CSLL em janeiro, fevereiro, março ou abril, por exemplo, não é o mesmo que deixar de pagar o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual.

Não se acata assim a tese de que teriam o mesmo pressuposto fático as multas previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e relativas (i) à falta de pagamento de tributos e contribuições apurados, em caráter definitivo, *trimestral ou anualmente*, e (ii) à falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com caráter de provisoriedade. Não têm.

Apesar da necessária relação entre as antecipações mensais devidas a título de estimativa e o IRPJ e a CSLL devidos ao final do período, não poderia haver absorção de uma pela outra, sob pena de quase completa inviabilização da incidência da multa isolada, e porque, como se verá adiante, estar-se diante de obrigações tributárias completamente autônomas, conforme as expressas disposições da hipótese normativa da multa isolada: a multa, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal, incide *"**ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido**"*.

Quando se parte do pressuposto de que são multas de distintas hipóteses normativas e bases de cálculo, não se sustenta a argumentação de que a concomitância deveria ser afastada por falta de expressa disposição na legislação. Na verdade, a concomitância somente precisaria estar expressamente consignada na Lei quando as multas fossem incidentes sobre os mesmos fatos, o que não é o caso em apreço.

Lembre-se que a possibilidade legal de ser afastada (no todo ou em parte) a obrigatoriedade da antecipação mensal no curso do ano-calendário somente ocorre mediante a elaboração de balanços e balancetes ***acumulados e mensais*** de suspensão e redução dos recolhimentos devidos.

Tem-se assim que a **multa isolada em questão, que decorre da falta de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário**, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Isto porque a estimativa não pode ser considerada propriamente um "tributo" devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma "antecipação estimada" do tributo, ***a ser apurado como devido, ou não***, ao final do período de apuração, que é devida e **deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual**.

Impõe-se ressaltar que a expressão "antecipação estimada do tributo, a ser apurado como devido, ou não" quer dizer justamente que ainda que não apurado tributo devido e/ou apurado saldo negativo de IRPJ/CSLL ao final do período, as estimativas apuradas mensalmente como devidas, no curso do ano-calendário, e não extintas, mediante pagamento ou compensação, devem ser objeto de lançamento de multa isolada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

E não se pode alegar que se trata de multa incidente sobre falta/insuficiência de pagamento que se configurou indevido: (i) porque a obrigação acessória de antecipar o IRPJ/CSLL, apurados mensalmente, persiste independentemente da configuração da obrigação principal de pagar o tributo devido ao final do período; e (ii) porque ***não há exigência da estimativa não recolhida***, mas apenas da multa isolada sobre a infração apurada.

Decorre do exposto acima que, nem no curso, e nem após o encerramento do ano-calendário, com a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual, é possível o lançamento das estimativas propriamente ditas, porque não existe dever de pagar tributo, apurado com caráter de provisoriedade, mas apenas ***dever de antecipar*** um valor que poderá vir a se configurar devido ou indevido, ao final do período.

Aliás, é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para justamente penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor.

O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente pelas pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada.

Conclui-se daí que, além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período, de modo que a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

Pelas razões expostas, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário em relação aos lançamentos de multas isoladas, mantendo as exigências impostas. No mais, acompanho o Relator nos outros temas aqui tratados.

É como voto.

Brasília (DF), Sala das Sessões, em 24 de setembro de 2014.

(documento assinado digitalmente)

PAULO MATEUS CICCONE – Relator designado

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELI O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 13/05/2015 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 14/05/2015 por PAULO MATEUS CICCONE
Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA