



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

Processo nº 10530.724163/2010-27
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1802-001.592 – 2ª Turma Especial
Sessão de 9 de abril de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente PERENNE EQUIPAMENTOS E SISTEMAS DE AGUA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

PRELIMINAR. NULIDADE. VÍCIO DE FORMA. MULTA ISOLADA. INSTRUMENTO DISTINTO.

As hipóteses de nulidade elencadas pelo art. 59 do Decreto nº 70.235/72 não estão presentes *in casu*. Também, não se identifica contrariedade ao que dispõe o art. 9º do Decreto nº 70.235, pela complementação de seu §1º, podendo ser a multa isolada objeto de um mesmo instrumento, quando estiverem relacionadas matérias que dependem da mesma comprovação. Ademais, com o exercício da ampla defesa e celeridade satisfeitas, não se observa prejuízo pela exigência em único instrumento.

PROVISÕES. LANÇAMENTO DE REVERSÃO. EXPECTATIVA DE RECEITAS NÃO CONSOLIDADA NO ANO-CALENDÁRIO. LUCRO REAL. TRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O erro escritural contábil da recorrente, tanto de reversão de lançamento como de provisão de receitas, não afetou o lucro apurado no ano-calendário, de forma que não se observa prejuízo ao Fisco, tendo-se em vista que para fins do imposto de renda, a reversão é indedutível, não podendo se vislumbrar hipótese de postergação do imposto (art. 247 do RIR/99) e no caso de provisão é patente o erro de escrituração, pois não há suporte para provisão de receitas com base em expectativa de direitos futuros e incertos, baseados em cláusulas penais. Há que se corrigir o lançamento nesta parte em relação àquilo que comprovadamente está fundado na escrituração desta natureza.

BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO ADENE. PERCENTUAL.

Como matéria não impugnada, evidencia-se que a utilização de percentual para utilização do incentivo fiscal ADENE, foi utilizado equivocadamente pela recorrente, motivo pelo qual, é de permanecer a exigência nesta parte.

ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

1. A não observância no recolhimento de estimativa mensal enseja a aplicação da penalidade prevista no art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei 11.488/2007), dispositivo legal que não impõe qualquer limite temporal para o lançamento da multa isolada, no sentido de que sua aplicação só caberia no ano em curso, tanto que o próprio texto prevê a multa ainda que a PJ “tenha sido apurado” prejuízo fiscal no final do período.
2. Não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido). A multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.
3. Os balancetes de suspensão/redução são cumulativos. Nesse caso, havendo diminuição no resultado em períodos subsequentes, a falta de estimativa apurada em mês posterior é mero reflexo da falta de estimativa apurada até o mês anterior. A penalidade aplicada para o mês anterior afasta a penalidade para o mês subsequente.
4. A estimativa mensal, quando apurada em balancetes de suspensão/redução, também pode ser reduzida pela compensação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL de período anterior.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar as exigências em relação à infração referente ao valor de R\$ 366.980,13, e, por voto de qualidade, em reduzir a multa isolada nos termos do voto vencedor. Vencidos os Conselheiros Marciel Eder Costa (relator), Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho, que cancelavam integralmente a multa isolada. Designado o Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

Processo nº 10530.724163/2010-27
Acórdão n.º **1802-001.592**

S1-TE02
Fl. 4

(assinado digitalmente)

Marciel Eder Costa - Relator.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Redator designado.

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

Relatório

Tratam os presentes de Auto de Infração de IRPJ e de CSLL, relativo ao ano-calendário de 2007, por suposta apuração incorreta dos referidos tributos, bem como, multas de ofício e isolada sobre as estimativas não pagas.

Por bem descrever os fatos que antecedem à análise do presente Recurso Voluntário, adoto o Relatório proferido pela 1ª Turma da DRJ/SDR através do Acórdão nº 15-26.673, constante às e-fls 266/272:

Trata-se de autos de infração (fls. 03 a 17), lavrado em 02/09/2010, em nome do contribuinte acima identificado, para a exigência de crédito tributário relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), no valor original de R\$ 80.202,50, juntamente com a multa isolada no valor original de R\$ 171.646,30 e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no valor original de R\$ 47.425,96, referentes aos anos-calendário de 2007, conforme discriminado no Demonstrativo consolidado do crédito tributário (fl. 02).

De acordo com a descrição dos fatos constante no auto de infração do IRPJ (fls. 05 a 06), foram apontadas as seguintes infrações, relativas ao ano-calendário de 2007:

1 – Base de cálculo – Apuração incorreta do imposto

Imposto de Renda recolhido a menor pela empresa em virtude da adoção de base de cálculo menor que a apurada na sua escrituração contábil e fiscal, conforme fatos relatados no Termo de Verificação Fiscal anexo.

2 – Multas Isoladas – Falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada, em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme fatos relatados no Termo de Verificação anexo.

3 – Multas Isoladas – Falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada

Falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme fatos relatados no Termo de Verificação anexo.

Os enquadramentos legais constam nos respectivos autos. O procedimento fiscal adotado está detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 18 a 23), o qual integra os autos de infração.

O contribuinte foi cientificado do lançamento fiscal em 17/09/2010 e apresentou impugnação em 18/10/2010 (fls 154 a 178), alegando em síntese, que:

a) conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, o libelo acusatório decorre primordialmente do entendimento de que a empresa impugnante adotou base de cálculo do Lucro Real menor do que a apurada na escrituração contábil e fiscal, já que teria excluído de forma indevida da parte A do LALUR valores referentes a provisões tidas por indedutíveis. De acordo com o fiscal, as provisões que se referiram às “perdas contratuais”, não deveriam ter sido inseridas no ano de 2007, já que teriam sido realizadas em 2008;

b) também se entendeu que a empresa impugnante utilizou de percentual errôneo na redução do IRPJ referente ao incentivo fiscal da ADENE, assim como não teria recolhido algumas estimativas mensais do imposto e da contribuição social;

c) entendemos que o lançamento tributário deve ser revisto, senão cancelado, já que: a multa isolada não foi formalizada em auto de infração distinto, como exige o art. 9º do Decreto nº 70.235/72; houve indevida aplicação concomitante de multa de ofício e multa isolada na estimativa; a multa isolada não foi aplicada sobre a diferença entre a base de cálculo definitiva dos tributos e os valores antecipados no ano-calendário, conforme entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão CSRF nº 0104.930/2004 – Recurso nº 108128691) e tampouco considerou o prejuízo fiscal e base negativa passíveis de compensação na estimativa;

d) as provisões adicionadas ao Lucro Real no ano de 2007 pelo fiscal se referiam à “provisões de perdas contratuais”, ou seja, eram expectativas de receitas e, portanto, não eram receitas tributáveis, porquanto dependiam de evento futuro e de resultado incerto até aquele momento (ano de 2007), tendo sido inclusive revertidas e levadas à tributação no ano de 2008, quando efetivamente recebidas;

e) o AFRF, ao recompor a base de cálculo do lucro real, não efetuou o reajuste do prejuízo fiscal compensável, de modo que manteve indevidamente a compensação de prejuízos fiscais originariamente utilizada pela empresa impugnante (o que representa apenas 22,21% do lucro do período, quando o limite de dedutibilidade é de 30%);

f) podemos afirmar que foi verificada pela fiscalização a suposta infração à legislação tributária que implicou tanto na exigência de tributos quanto na de multa isolada. Precisamente, no lançamento de dois tributos distintos; IRPJ e CSLL. E nas respectivas multas isoladas (50%) e de ofício (75%);

g) nos termos do art. 9º do Decreto 70.235/72, a exigência do crédito tributário relativo à multa isolada, por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a base de cálculo estimada, deve ser formalizada através de auto de infração distinto. Assim,

ao formalizar o lançamento da multa isolada no mesmo auto de infração referentes a tributos diversos, IRPJ e CSLL, cada qual com sua legislação de regência, descumpriu a autoridade lançadora a forma legal prevista, razão pela qual é nulo o lançamento tributário consubstanciado no auto de infração em epígrafe (trouxe acórdão do então Conselho de Contribuintes neste sentido);

h) isto para assegurar, no âmbito do processo administrativo fiscal, o intuito do legislador no sentido de segregar as infrações de acordo com a legislação de regência de cada tributo, possibilitando assim: a) ao Fisco, o direito de formalizar a infração pela lavratura do competente auto; b) ao sujeito passivo, o direito ao contraditório e à ampla defesa;

i) o procedimento adotado pelo Fisco foi o de lavrar um só auto, englobando todas as infrações apuradas, razão pela qual a solução adotada pelo Fisco não é a mais adequada ao caso, de forma que se requer a declaração de nulidade do lançamento em voga;

j) no procedimento objurgado, após a recomposição do Lucro Real pelo AFRF (pela inclusão das provisões), foi aplicada multa punitiva de 75% sobre o valor dos tributos pretensamente devidos ao final do exercício de 2007 (IRPJ e CSLL) e também foi atribuída multa isolada de 50% sobre os valores das estimativas mensais não recolhidas ao longo do ano, tanto de IRPJ como a título de CSLL;

k) encontra-se consolidado no CARF e na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) o entendimento acerca da impossibilidade de aplicação conjunta, sobre a mesma base de cálculo, das multas previstas no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96 (de ofício), com aquela relativa à ausência de recolhimento mensal por estimativa (art. 44, II, a), prevista para a aplicação isoladamente do tributo, até porque encerra dupla incidência de penalidade sobre uma mesma infração (traz diversos acordos (sic) do CARF);

l) da análise do auto de infração verifica-se que referida penalidade está sendo exigida em duplicidade....simples análise conjunta das planilhas dos itens 3 e 4 e do cálculo do item 8 do Termo de Verificação Fiscal com aquelas planilhas dos itens 7 e 9 comprovam a duplicidade das multas isoladas e de ofício sobre a mesma base;

m) uma vez que encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, já que prevalece a exigência apurada com base no balanço patrimonial encerrado ao final do ano-calendário. Do contrário, estar-se-á sancionado bem jurídico inexistente. Requer a empresa Impugnante seja declarado insubsistente o lançamento no que pertine à exigência das multas isoladas;

n) outro ponto que merece acurada atenção diz com o fato de que as multas isoladas – de IRPJ e CSLL por falta de pagamento

das estimativas mensais – foram lançadas pelo fiscal com desrespeito aos objetivos parâmetros delineados há muito pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, para quem “a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida”;

o) ou seja, a partir da apuração do Lucro Real, em 31 de dezembro, a multa isolada deve ser aplicada pelo fiscal apenas sobre a diferença entre a base de cálculo definitiva dos tributos e os valores antecipados no ano-calendário. Essa interpretação tem sido prestigiada nos inúmeros julgamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais (trazendo acórdãos as CSRF neste sentido). Se incursionarmos no arcabouço fático-probatório dos autos verificaremos que o fiscal utilizou como base de cálculo da multa isolada, tanto para o IRPJ quanto para a CSLL, o Lucro Real dos meses em que considerou não recolhidas as antecipações mensais (meses de junho, agosto e setembro de 2007), desprezando a limitação do valor da CSLL e IRPJ anual, originalmente apurados pela empresa Impugnante;

p) ademais, se adequarmos os cálculos aos parâmetros corretos haverá uma redução substancial das multas isoladas, para algo em torno de R\$ 64.000,00, muito inferior (cerca de 37% do valor original) ao ingente valor de R\$ 171.646,30 atribuído pelo AFRF. Ademais, de (sic) compararmos as bases estimadas adotadas pelo fiscal comprovaremos que elas (sic) supera em muito – o valor do IRPJ e da CSLL devidos ao final do período de apuração, encerrado em 31 de dezembro de 2007;

q) se ainda persistir a imposição da multa isolada, mesmo assim seu cálculo não está correto. Não somente porque desrespeitou as premissas determinadas pela E. CSRF, conforme visto acima, mas e inclusive, porque não foi considerado o prejuízo fiscal e base negativa acumulado de meses anteriores. É sabido que a pessoa jurídica que paga mensalmente o IRPJ e a CSLL pelo cálculo (sic) estimado, no balanço ou balancete de suspensão/redução, poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL com os lucros de outros meses do ano, até o limite de 30% (trinta por cento) do lucro apurado fiscalmente no balancete de redução suspensão;

r) e o prejuízo fiscal compensável com o lucro real, por certo, é aquele apurado e registrado no LALUR. Neste sentido, a juntada da parte A do LALUR (DOC. 02) comprova que a empresa impugnante não pagou o IRPJ e a CSLL nos meses de junho, agosto e setembro de 2007, por ter levantado balancete de suspensão. E mais: a parte B do LALUR ratifica também que a empresa impugnante possuía em 2007 um saldo de prejuízo fiscal acumulado de R\$ 571.989,74 e da base negativa de R\$ 732.174,50 (portanto, passíveis de absorção), de modo que era imperioso à fiscalização, no caso em que entendeu não ter havido o pagamento das antecipações, ter procedido às devidas compensações, até o limite de 30% do lucro real e da base de cálculo positiva da CSLL apurados por estimativa;

s) é importante mencionar que este procedimento não é opção do agente fiscal, mas dever-poder que decorre diretamente de lei. E, ademais, se o AFRF tivesse observado que a empresa Impugnante optou em sua declaração de rendimentos por utilizar o acumulado de prejuízo fiscal de períodos anteriores para compensar com o lucro real apurado no período em discussão, verificaria que as multas isoladas, se devidas, seriam bem menores do que as estipuladas originariamente. E não se trata de tese argüida aleatoriamente pela empresa impugnante, mas de entendimento já pacificado pelo CARF, para quem “verificado a existência de saldo acumulado de períodos anteriores que não foram considerados pela Autoridade Fiscal, admite-se o aproveitamento desses prejuízos para fins de compensação, desde que respeitado o limite imposto pela lei 9.065/95” (Processo nº 18471.000022/200510, Recurso nº 160.256 de Ofício e Voluntário. Sessão de 25 de junho de 2008);

t) somente a aplicação – correta – da compensação de prejuízos fiscais nos meses do ano-calendário de 2007 em que supostamente não houve recolhimento das estimativas reduz a exigência da multa isolada para cerca de R\$ 115.000,00 (cento e quinze mil reais), ou seja, cerca de R\$ 56.000,00 (cinquenta e seis mil reais) menos do que o valor exigido na autuação. Uma vez verificado a existência dos prejuízos fiscais no LALUR, tal como está sendo demonstrado, não há como se negar a compensação da empresa impugnante;

u) o Termo de Verificação Fiscal é claro ao afirmar que a empresa Impugnante teria excluído indevidamente na parte A do LALUR, no mês de dezembro de 2007, o valor total de R\$ 526.955,13 referentes às seguintes “provisões de perdas contratuais” (provisões lançadas como exclusão do lucro líquido): Provisão multa com a empresa Bahia Pulp, no valor de R\$ 366.98,13, e provisão multa com a empresa Hidrogesp, no valor de R\$ 159.975,00;

v) segundo o sucinto relatório do fiscal parte destes valores (R\$ 366.980,13, referente ao contrato com a Bahia Pulp) não deveria ter sido inserido no ano de 2007, já que foi realizado em 01/09/2008 (pela reversão da provisão). Apesar de não constar expressamente do relato, conclui-se que a outra parte dos valores, referente ao contrato com a Hidrogesp, não deveria ter sido excluída da apuração do Lucro Real por simplesmente se tratar de constituição de provisão indedutível (no entendimento do agente fiscal). No entanto, uma análise mais acurada da subconta glosada pelo fiscal, denominada “provisão perdas contratuais”, revela se tratarem de Expectativas de ganhos e não expectativa de perdas, como clara e erroneamente vislumbrou o fiscal autuante;

x) na determinação do lucro real, a indedutibilidade das provisões, que pela regra geral, guarda intrínseca relação com seu registro no resultado contábil do exercício de apuração: se a provisão de uma perda reduziu o resultado do exercício, e se não eram dedutíveis para a legislação do imposto de renda, devem

ser adicionadas ao Lucro real e à base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido;

z) o caso em voga, ao contrário do que assumiu o fiscal, possui natureza jurídica diversa, data vênia. As consequências contábeis e fiscais são distintas, portanto. Na verdade, como adiantamos, as provisões constituídas pela empresa impugnante se referem a expectativas de receitas (direitos), e não de despesas (obrigações). Encerram típica contingência ativa, na medida em que são “um possível ativo presente, decorrente de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade”;

z1) com efeito, a empresa Impugnante possuía contrato de fornecimento de água com as empresas Bahia Pulp e Hidrogesp. Após inúmeras tentativas sobre as respectivas rescisões contratuais, decorrentes unicamente de negociação de cláusula penal contratualmente prevista, a empresa impugnante apropriou valores que entendeu ser de direito seu receber, já que configuravam uma situação de solução indefinida, mas que poderiam resultar em efeitos futuros favoráveis à pessoa jurídica. Portanto, os valores de R\$ 526.955,13, erroneamente glosados pelo fiscal, referem-se ao reconhecimento antecipado de prováveis ganhos na realização de créditos a receber (mais ainda incertos, por força da negociação havida entre as partes);

z2) nesse contexto, se uma entidade tiver um contrato oneroso, o direito presente, ou mesmo os ganhos futuros, de acordo com o contrato, devem ser reconhecidos e mensurados como uma provisão. E a provisão, neste caso, é constituída para o menor ganho, de acordo com os parâmetros para avaliação. Foi exatamente o que a empresa impugnante fez: efetuou o registro contábil tempestivo de todos os fenômenos econômicos, potenciais e/ou efetivos relacionados ao seu patrimônio, de forma fidedigna. Veja-se, exemplificadamente, os lançamentos contábeis realizados pela empresa Impugnante em seu livro Razão no que toca especificadamente à rescisão do contrato com a empresa Bahia Pulp:

Lançamento Razão referente valores da Bahia Pulp:

31/12/07 D Clientes 366.980,13

C Receita Prov. Perdas Contratuais 366.980,13

01/09/08 D Despesa Prov Perdas Contratuais 366.980,13

C Clientes 366.980,13;

z3) esses valores embora tenham sido provisionados, aumentando o resultado, na época em que apropriados, não eram receitas passíveis de reconhecimento contábil, porquanto ainda não concretizadas. Logo, efetivamente não eram receitas, mas meras expectativas. Tanto assim que, quando tais expectativas não se concretizaram, o que ocorreu em 2008, a

Impugnante as adicionou ao Lucro Real e à base de cálculo da CSLL, fazendo, portanto, incidir os tributos sobre tais valores;

z4) por exemplo, no que tange ao contrato da Bahia Pulp, esse lançamento pode ser conferido, inclusive, no LALUR, relativamente à apuração de 2008 (parte A, fl. 13, e parte B, fls. 28v, que ora são juntadas ao processo);

z5) neste ponto, ressalte-se que pelo princípio contábil da competência, os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. As variações ativas decorrentes de evento futuro e de resultado incerto (“provisão de receitas”) não implicam entrada de recursos, porém impactam o patrimônio da entidade, aumentando-o. Assim, devem ser reconhecidas no resultado de cada período de forma estimada segundo a expectativa de aumento do ativo da entidade, mas não devem compor o lucro real.

z6) houve rompimentos de contratos entre a Impugnante e alguns de seus clientes, o que, em tese, poderia gerar a incidência de cláusula penal favorável à empresa. No entanto, somente após a negociação com o cliente, até mesmo para apuração da culpa ao rompimento do contrato, é que se teve certeza, ou não, sobre a receita;

z7) quanto à provisão no valor de R\$ 366.98,13, ela refere-se ao contrato firmado com a empresa Bahia Pulp. Veja-se: a cláusula Décima Sétima do contrato firmado entre a Perenne, ora impugnante e a Bahia Pulp, sua cliente: “Cláusula Décima Sétima – Cláusula Penal. 17.1 – Qualquer infringência às condições dispostas nesse contrato sujeitam as partes a uma multa no valor de 5% do valor total do contrato” – contrato 3201PTB161, em anexo;

z8) no fim de 2007, houve manifestação, informal, da Bahia Pulp, interessando-se em romper o contrato, por força de atraso em sua execução. A impugnante entendeu, portanto, que teria direito à cláusula penal de 5% sobre o valor do contrato. No entanto, em fevereiro de 2008, as partes resolveram estender o contrato até julho daquele mesmo ano, conforme Aditivo AD01 ao Contrato nº 3201PTB161, em anexo;

z9) com isso, aquela expectativa de receita pelo rompimento indevido do contrato desfez-se por completo, de maneira que a impugnante, em 2008, reverteu a provisão excluída e a adicionou ao Lucro Real, levando aqueles valores à tributação. Os contratos ora juntados fazem prova do aqui explicitado, e que sequer foram objeto de investigação da autoridade fiscal, que se satisfaz apenas com a análise do LALUR;

z10) já no caso da provisão de R\$ 159.975,00, tais valores se referem, também, a verbas decorrentes de multa contratual por rompimento do contrato firmado entre a Perenne, ora impugnante, e a empresa Hidrogesp, sua cliente à época. Nessa situação, em Janeiro de 2008, as partes empreenderam uma

negociação sobre os valores efetivamente devidos, acordo esse que somente foi fechado em fevereiro daquele mesmo ano, conforme comprovam os emails trocados entre as partes e que ora são anexados à presente impugnação;

z11) assim, os emails trocados entre a empresa Impugnante e a Hidrogesp (Doc.03) comprovam a necessidade de apropriação dos valores da multa contratual em 2008 (demonstram a incerteza e, portanto, a necessidade de provisão); enfim, ao período de apuração em que se tornam juridicamente disponíveis, nos exatos termos do que determina o Parecer CST nº 11/1976;

z12) significa dizer que os valores de R\$ 526.955,13 deveriam ter sido excluídos do lucro líquido de 2007, como corretamente fez a empresa impugnante, sob pena de se tributar algo diferente do arquétipo infraconstitucional de “renda” ex vi do art. 43 do CTN, já que até aquele momento (ano de 2007) tais valores não eram juridicamente disponíveis, tendo sido revertidos e levados à tributação no ano de 2008, quando convertidos em receita (ou não);

z13) se o fiscal tivesse aprofundado seu trabalho investigativo e não simplesmente dado por satisfeito pela análise superficial do LALUR, certamente se convenceria do que estamos a argüir: o lançamento contábil, cuja repercussão na apuração do lucro real é inegável, refere-se ao reconhecimento antecipado de prováveis ganhos na realização de créditos a receber pela empresa Impugnante;

z14) após adicionar indevidamente no lucro líquido do período de apuração de 2007 os valores das provisões acima mencionadas, ampliando o Lucro Real e a base de cálculo da CSLL para R\$ 2.031.491,99, denota-se que o fiscal manteve a compensação de prejuízos fiscais originalmente utilizada pela empresa impugnante, ou seja, R\$ 451.361,06, o que representa 22,21% do lucro do período, quando o limite de dedutibilidade é de 30%. Portanto, o prejuízo a ser compensado deveria ser reajustado para R\$ 609.447,60, ou seja, 30% do lucro também reajustado. A empresa impugnante possuía, à época, saldo de prejuízos fiscais a compensar passíveis de absorver esse valor (nas fls. 27v da parte B do LALUR, consta prejuízo de R\$ 571.989,74);

z15) aplicando esse prejuízo e aplicando também a compensação da base negativa da CSLL (conforme fls. 27 da parte B do LALUR, a empresa Impugnante possuía R\$ 732.174,50 de BC negativa de CSLL), constatamos que os valores totais supostamente devidos (tributo, multa de ofício e juros de mora) seriam reduzidos em aproximadamente R\$ 48.500,00, o que representa uma imediata diminuição na autuação da ordem de 12%;

z16) a própria DRJ de Salvador possui o entendimento segundo o qual “havendo prejuízo fiscal no período fiscalizado, a autoridade tributária deve considerá-lo e reajustar o valor

tributável”, razão pela qual deve ser declarado nulo o lançamento em apreço, ao menos, reajustado seus valores.

Naquela oportunidade, a nobre turma julgadora entendeu pela afastamento da preliminar de nulidade, e no mérito, concedeu parcial provimento a impugnação, exonerando parte dos valores exigidos referente ao IRPJ e à CSLL e mantendo a exigência sobre as respectivas Multas de Ofício e Isolada, conforme sintetizado pela seguinte Ementa (e-fls. 264/265):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

RECEITA. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. RECONHECIMENTO.

Caracterizada a disponibilidade econômica deve ser reconhecida a correspondente receita, segundo o princípio da competência, independentemente do recebimento ou pagamento.

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. LANÇAMENTO DE MULTAS. FATOS DISTINTOS.

A insuficiência de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ autoriza o lançamento de ofício da multa isolada, ainda que coexistindo com a multa de ofício incidente sobre o IRPJ anual, apurado em consequência da constatação de infrações à legislação fiscal, pois são decorrentes de fatos geradores diversos.

PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO.

Havendo saldo na data de compensação, deve ser efetuada a respectiva compensação de prejuízos fiscais com o lucro real até o limite legal previsto.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

IRPJ. MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento aos relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em razão da relação de causa e efeito.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada com a manutenção de parte da exigência, da qual foi intimada em 08/09/2011, apresentou em 01/10/2011 Recurso Voluntário pedindo em apertada síntese pela nulidade do auto de infração, ou quando menos, a improcedência da exigência relativa a IRPJ, CSLL e suas respectivas multas de ofício e isolada, caso em que, caso permaneçam, pede pelo parcelamento com as benesses do art. 6º da Lei nº 8.218/91.

É o relato do essencial.

Voto Vencido

Conselheiro Marciel Eder Costa, Relator

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e dotado dos requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

PRELIMINAR. NULIDADE. VÍCIO DE FORMA. MULTA ISOLADA. INSTRUMENTO DISTINTO.

Preliminarmente a recorrente rebate sua tese de que nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, a exigência da multa isolada deve ocorrer em instrumento distinto das demais exigências.

Argui que deste fato, decorre o vício de forma na constituição do Auto de Infração que, portanto, enseja na nulidade do Auto.

Ora, não persiste a tese da recorrente, senão vejamos. Assim dispõe o art. 9º do Decreto nº 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova.

[...]

(Grifou-se)

Como se observa, o *caput* do dispositivo é complementado pelo seu §1º, que conforme já destacado pela decisão recorrida, autoriza a autoridade fiscal a se utilizar de um único instrumento para exigência tributária, quando os ilícitos caracterizarem dependência dos mesmos elementos de prova.

É o caso dos autos. O lançamento da multa isolada possui dependência e ligação à exigência principal, de forma que é correto seu lançamento no mesmo instrumento de

autuação, não havendo contrariedade alguma ao comando legal. Inclusive, caso fossem segregadas as exigências na forma em que reclamadas pela recorrente, teriam relação de dependência e prejudicariam a celeridade dos atos administrativos.

Não é demais ressaltar ainda, que tal fato não enseja prejuízo à ampla defesa do contribuinte. Como se evidencia claramente, a recorrente defendeu amplamente seus argumentos, não se caracterizando qualquer prejuízo neste sentido, eis que os elementos de prova são os mesmos.

Outrossim, o Decreto citado (70.235/72) prevê como hipóteses de nulidade:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Neste aspecto, não se verifica qualquer dessas hipóteses nos autos capaz de caracterizar a nulidade de sua constituição e manutenção, tendo o lançamento respeitadas as regras do art. 10 do Decreto nº 70.235/72.

Assim sendo, é de se afastar a preliminar de nulidade argüida pela recorrente, eis que tal hipótese não se subtrai às disposições legais.

MÉRITO

PROVISÕES. LANÇAMENTO DE REVERSÃO. EXPECTATIVA DE RECEITAS NÃO CONSOLIDADA NO ANO-CALENDÁRIO. LUCRO REAL. TRIBUTAÇÃO.

Consta do Relatório de Verificação Fiscal (e-fls 19/20):

Do estudo das informações contidas nesse LALUR e dos Livros Diários e Razão, foi verificado que no mês de dezembro de 2007, a fiscalizada escriturou em 31/12/2007 na parte A do LALUR a exclusão da base de cálculo do Lucro Real no valor de R\$593.955,13, com a denominação de Provisões.

Desse ponto, se partiu para verificar a origem dessa escrituração na parte B do LALUR

Na Conta denominada Provisão da parte B do LALUR (no verso da folha nº 28), foram escriturados os seguintes lançamentos referentes ao ano-calendário de 2007.

<i>Data</i>	<i>Histórico</i>	<i>Mês de Referência</i>	<i>Débito</i>	<i>Crédito</i>	<i>Saldo</i>	<i>D/C</i>
31/12/2007	Prov. Multa Resc. Contrato Hidrogesp	12/07	159.975,00			--
31/12/2007	Prov. Multa Contrato Bahia Pulp (Montagem)	12/07	366.980,13			--
31/12/2007	Reversão Processo Shopping Carioca – (08/07)	12/07	67.000,00		2.238.953,91	
31/12/2008	Reversão Prov. Proc Judicial			1.290.000,00		--
31/12/2008	Reversão Prov Bahia Pulp (01/09/2008)			366.980,13		--
31/12/2008	Reversão Prov. Rel. ICMS Antec.			354.998,78	226.975,00	D

No controle de valores que constituíram o ajuste do lucro líquido de exercícios futuros, na conta Provisão, conclui-se que o valor de R\$ 593.955,13 é resultante da soma dos seguintes valores acima referenciados: R\$ 159.975,00 + R\$366.980,13 + R\$67.000,00.

Contudo linha abaixo se verificou que a escrituração da Reversão referente à multa com a Bahia Pulp no Valor de R\$366.980,13 foi realizada em 01/09/2008, (não devendo ter sido inserida no ano de 2007).

Foram analisadas contas no Livro Razão cujos códigos no Plano de Contas são 3 2.7.335 - Provisões de Receita, sub-contas 3.2.7 335.390 - Provisão Processos Judiciais e 3.2.7.335.392 - Provisão Perdas Contratuais. Conclui-se que somente foi revertida a Provisão referente ao processo Shopping Carioca no valor de R\$67 000,00, conforme escrituração na página 422 e 423 do Razão Analítico - outubro a dezembro de 2007.

A recorrente alega em sede recursal que os valores lançados a título de provisão tratam-se de reconhecimento antecipado, expectativa de um direito previsto no contrato para recebimento de uma multa pela rescisão contratual motivada por seu cliente.

Suscita ainda, que acabou ocorrendo uma repactuação do contrato, registrado através de aditivo contratual (e-fls 214/215), prorrogando sua vigência, ensejando assim a

diminuição da probabilidade de receber referidas receitas, e por esta via, motivando o lançamento de reversão no ano-calendário de 2007.

Neste aspecto, há que assistir parcial razão à recorrente quanto à glosa dos valores relacionados à *Bahia Pulp*, não tendo sua conduta trazido quaisquer prejuízos à arrecadação, sendo mero erro na escrituração, senão vejamos.

Tanto o lançamento de provisão como o de reversão dessa provisão, não afetou o imposto de renda apurado, eis que não houve receita a ser tributada e de outra sorte, não há natureza de dedutibilidade da despesa que suporta o lançamento de reversão da provisão, capaz de gerar diminuição no imposto calculado.

Além do mais, o lançamento que deu suporte ao lançamento de ofício tem origem em uma cláusula penal estabelecida contratualmente. Ora, as cláusulas penais estabelecidas possuem como fator de incidência algum descumprimento da obrigação principal – é um evento que não se tem certeza de que ocorrerá, mas uma hipótese prevista para evitar algum dano civil pelo descumprimento unilateral de uma das partes.

Por isto que no presente caso não há suporte algum em efetuar o lançamento desses valores como *provisão de receitas*, pois um evento incerto envolvendo um possível acréscimo patrimonial não pode ser contabilizado, a menos que efetivamente ocorra.

Assim, por certo que tais valores só poderão ser considerados quando efetivamente ocorrerem, quando seu fator de incidência de fato acontecer e não quando há uma expectativa de que isso ocorra.

Se a provisão de receitas baseado em um fato incerto fosse uma realidade, estaríamos à beira de uma aberração contábil: importaria a título de ilustração, as sociedades empresárias contabilizarem valores que *poderiam* receber a título de indenizações em decorrência de cláusulas penais estabelecidas contratualmente, por eventos incertos e que podem nem acontecer.

Isso geraria uma contabilização considerando um acréscimo patrimonial que não ocorreu de fato e que, pode nem ocorrer, gerando na via reflexa uma tributação indevida e onerando impropriamente as sociedades empresárias.

Além disso, sob o aspecto da legislação contábil e tributária, esclarece-se que a receita é considerada quando de sua plena disponibilidade financeira, não havendo hipótese de provisão a mera expectativa de que isso ocorra.

A escrituração exigida pela legislação contábil e fiscal é de fato o lançamento da *provisão de despesas*, sendo seu controle aí sim, feito nas Parte(s) A e B do LALUR.

Ocorre que o controle realizado na Parte A e B do LALUR da recorrente, reflete uma hipótese não estabelecida pela legislação, sendo tais lançamentos sob o ponto de vista técnico totalmente equivocados.

Isto é evidente pela leitura dos autos: o lançamento a título de provisão de receitas decorrente de uma expectativa de direito estabelecida em contrato, por uma multa rescisória, não abstrai a realidade fática de que, tal condição não representou uma

disponibilidade financeira que pudesse refletir a tributação – não houve demonstração do interesse da outra parte em rescindir o contrato na forma em que esperava a recorrente.

Como adendo, este erro na escrituração dos valores de provisão não reflete em nenhum momento prejuízo na constituição do tributo em favor do Fisco, nem ganho pela operação ao contribuinte, merecendo apreço o princípio da verdade material.

De outro lado, o lançamento de reversão dessas provisões, ainda que efetuados em ano posterior ao da provisão não altera sua natureza de despesa indedutível para o imposto de renda. Portanto, não logra novamente o contribuinte ao Fisco em seu erro escritural.

Portanto, a linha que sustentou a manutenção do lançamento pela DRJ, de possível característica de postergação do imposto (art. 247 do RIR/99) que não se validou por falta de recolhimento do imposto no ano-calendário subsequente, não tem vez, eis que no caso não se constata sequer um fato gerador ensejador da exigência – não houve ganho, ou alteração alguma no resultado pelo lançamento questionado e o acréscimo patrimonial, não existiu de fato.

Já com relação aos valores objetos de glosa em face da *Hidrogesp*, não prospera o reclamo da recorrente, pois não constam nos autos qualquer prova que ilide a exigência, nem sequer, prova da existência do recolhimento do imposto ou da não concretização da suposta cláusula penal estabelecida.

Assim sendo, em que pese ser indevido o lançamento com relação aos lançamentos relacionados à *Bahia Pulp*, no montante de R\$ 366.980,13, deve seguir pela falta de comprovação a exigência em relação à *Hidrogesp* no montante de R\$ 159.975,00, eis que não logrou a recorrente em ilidir a presunção estabelecida pelo Auto de Infração.

BASE DE CÁLCULO. INCENTIVO ADENE. PERCENTUAL.

Como matéria não aduzida em sede recursal, a autoridade identificou a utilização de percentual do incentivo fiscal ADENE superior ao autorizado (e-fls 21):

O contribuinte obteve o direito de usufruir o incentivo fiscal para reduzir o imposto de renda da pessoa jurídica e seus adicionais por um prazo de 10 anos a contar do ano-calendário de 2005, conforme Ofício no. 1661/2005/ADENE e Laudo Constitutivo da ADENE no 0293/2005. Por fim, o contribuinte requereu a Receita Federal do Brasil, por meio do processo administrativo-fiscal no 13.804.00524312005-43, o reconhecimento do direito à redução do IRPJ, formulado com base na LN n 267, de 23 de dezembro de 2002. Seu pleito foi deferido.

Da análise dos documentos entregues à Fiscalização constatou-se que foi concedido percentual de redução de 75% (setenta e cinco por cento) para o imposto de renda e seus adicionais. E não o valor contabilizado de 95% de redução escriturado no LALUR.

Tal matéria não foi contestada pelo contribuinte em sede de Impugnação, de forma que se tornou precluso seu direito de defesa neste aspecto, consolidando-se o já definido pela instância anterior (e-fls. 275):

a) Da redução indevida do IRPJ (ADENE)

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fl. 21), foi apontado que o impugnante, apesar de ter direito ao percentual de redução de 75% para o imposto de renda, contabilizou 95%, segundo transcrição abaixo.

Da análise dos documentos entregues à fiscalização constatou-se que foi concedido percentual de redução de 75% (setenta e cinco por cento) para o imposto de renda e seus adicionais. E não o valor contabilizado de 95% de redução escriturado no LALUR.

O Auditor Fiscal anexou aos autos (fls. 106/107) cópia do processo nº 13804.05243/2005-43, no qual é reconhecido o incentivo da ADENE referente ao direito à redução do IRPJ no percentual de 75%.

O contribuinte, apesar de ter citado tal infração na sua peça impugnatória, não a contestou expressamente, tratando-se portanto de matéria não impugnada.

Não impugnada tal matéria a respeito, aplica-se o art. 17 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *verbis*:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim, as diferenças com relação ao percentual utilizado para deduzir o imposto de renda devido, devem ser mantidas.

MULTA ISOLADA SOBRE AS ESTIMATIVAS APURADAS.

Com a manutenção de parte da exigência até este ponto, no que tange às diferenças do uso no percentual de 95% ao invés de 75%, pela reapuração do cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) constatarem-se haver estimativas em aberto.

Destas estimativas, exigiu-se a multa de ofício de que trata o art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de

pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

Adicionalmente, entendeu a fiscalização ainda pela incidência da multa isolada de que trata a segunda parte do artigo supracitado:

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

[...]

Ora, já está consolidado o entendimento de que é incabível a exigência concomitante da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas e de ofício pela falta de pagamento. Isto ocorre do fato de que o lucro da Pessoa Jurídica é apurado em 31 de dezembro de cada ano, tendo o recolhimento das estimativas, cunho antecipatório, conforme destacado no julgado que colaciono a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

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

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela

falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano.

Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

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

Assim sendo, incabível a aplicação tanto da multa de ofício como da multa isolada *in casu*, eis que sobre as estimativas tem cunho de antecipação e não de tributo devido, devendo ser provido o recurso nesta parte.

CONCLUSÃO.

Ante o exposto, voto no sentido de afastar a preliminar e no mérito dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, no sentido de afastar a infração do valor de R\$ 366.980,13 (referente à Bahia Pulp) e a multa isolada por falta de estimativas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marciel Eder Costa

Voto Vencedor

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênia para dele divergir quanto à multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais.

A multa isolada incidiu sobre a falta de recolhimento de estimativa nos meses de junho, agosto e setembro de 2007.

Nestes meses, a Contribuinte havia apurado base positiva para IRPJ/CSLL (lucro real), mas não realizou recolhimento de estimativas mensais.

A Fiscalização, considerando o incentivo ADENE de 75% (e não 95%, como computado pela Contribuinte), apurou as estimativas devidas e não recolhidas, e sobre esse valor aplicou a multa isolada de 50%.

A infração relativa às exclusões no LALUR abrangeu apenas o mês de dezembro/2007, e, portanto, não teve influência sobre as bases mensais da multa isolada, que ficou restrita aos períodos de junho, agosto e setembro/2007.

A previsão da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL está contida no art. 44 da Lei 9.430/1996, com as alterações introduzidas pela Lei 11.488/2007, já vigentes à época dos fatos:

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

I – (...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) (...)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Ao determinar que a multa isolada será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, a norma legal evidencia aspectos importantes.

Primeiramente, a clareza do texto não admite outra leitura, senão a de que a referida multa será aplicada “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa (...)”. Não há espaço para outra interpretação, a menos que se admita o afastamento de norma legal vigente, tarefa que não compete à Administração Tributária.

Além disso, a hermenêutica jurídica ensina que se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade. Nesse caso, um entendimento contrário (de que essa multa não incidira em caso de prejuízo ...) implicaria na supressão ou inutilidade de todo o adendo estabelecido na alínea “b” acima transcrita (*ainda que tenha sido apurado prejuízo ...*).

Vê-se também que o texto diz “ainda que tenha sido apurado prejuízo” e não “ainda que venha a ser apurado prejuízo...”, numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Tais aspectos não deixam nenhuma dúvida de que as estimativas mensais configuram obrigações autônomas, que não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual, em 31 de dezembro.

Sua natureza jurídica, inclusive, a faz destoar totalmente do padrão traçado pelo art. 113 do CTN (que trata das obrigações tributárias), pois ela é uma obrigação que surge antes da ocorrência do fato gerador do tributo. Seu pagamento, por outro lado, nada extingue, gerando apenas um registro contábil de crédito a favor do contribuinte, a ser aproveitado no futuro.

Além disso, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, essa obrigação subsiste mesmo que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL. Ou seja, existe ainda que não haja tributo devido no ajuste.

Com mais razão, portanto, ela deve existir quando há tributo devido ao final do ano, e é esse o nosso caso.

Realmente não há entre as estimativas e o tributo devido no final do ano uma relação de meio e fim, ou de parte e todo (porque a estimativa é devida mesmo que não haja tributo devido no ajuste), e, sendo assim, a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Ainda que assim não fosse, caberia assinalar que não há no Direito Tributário algo semelhante ao Princípio da Consunção (Absorção) do Direito Penal, o que também afasta os argumentos sobre a concomitância de multas.

É preciso ressaltar que não há um regime de tributação de IRPJ/CSLL em que o contribuinte apure o tributo anualmente e o recolha somente no ajuste, com vencimento no último dia útil do mês de março do ano subsequente.

O que há é um regime de apuração anual (opcional) no qual o contribuinte fica obrigado a realizar recolhimentos mensais no decorrer do ano, por meio de estimativas, ressalvada a possibilidade de suspender ou reduzir estes recolhimentos mensais mediante a elaboração de balancetes cumulativos de suspensão ou redução desta obrigação.

Fosse o caso de um tributo com fato gerador instantâneo, ocorrido em 31 de dezembro, e com vencimento no mês de março subsequente, todo o problema relativo ao descumprimento da obrigação estaria resolvido (compensado) pela multa normal de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei 9.430/1996, com as suas devidas majorações, quando cabíveis.

Mas tratando-se de tributo com fato gerador complexo, como é o caso do IRPJ e da CSLL, em que a opção pela apuração anual impõe também a obrigação de recolhimentos mensais (as chamadas “antecipações”), a multa de 75% no ajuste, embora puna o descumprimento da obrigação vencida em março do ano seguinte (ajuste anual), não resolve todos os problemas, porque ela não compensa o atraso no ingresso dos recursos, que deveriam ter sido recolhidos ao longo do próprio ano.

O prejuízo sofrido pelos cofres públicos em relação ao atraso nas “antecipações” ficaria a descoberto, não fosse a multa isolada em questão, que está prevista justamente para preencher esta lacuna, dando eficácia ao regime de apuração anual com estimativas mensais.

Se não houvesse essa multa isolada, nenhum contribuinte faria recolhimento de estimativas mensais, deixando para recolher todo o tributo de uma só vez, e somente no ajuste, em março do ano seguinte.

Vejo com bastante clareza que a multa normal de 75% no ajuste pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

Com efeito, estamos diante de penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em concomitância de multas.

Nestes termos, havendo falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas, é perfeitamente cabível a aplicação da multa isolada em pauta.

Finalmente, é preciso destacar dois aspectos relativos à quantificação desta multa no presente processo.

A Fiscalização apurou as estimativas devidas em junho, agosto e setembro de 2007 a partir do Lucro Real apurado pela própria Contribuinte em seu LALUR:

Fato Gerador	Lucro Real
30/06/2007	1.198.197,41
31/08/2007	695.131,58
30/09/2007	433.179,77

A estimativa apurada a partir do Lucro Real é aquela vinculada aos balancetes cumulativos de suspensão/redução.

As estimativas referentes a cada um destes meses serviu de base para a aplicação da multa isolada de 50%, nos seguintes valores:

Fato Gerador	Multa Isolada	
	IRPJ	CSLL
30/06/2007	35.943,67	53.918,89
31/08/2007	19.722,86	31.280,92
30/09/2007	11.286,87	19.493,09

O problema é que os balancetes de suspensão/redução são cumulativos. Nesse caso, havendo diminuição no resultado em períodos subsequentes, a falta de estimativa apurada em mês posterior é mero reflexo da falta de estimativa apurada até o mês anterior, pelo que a penalidade aplicada para o mês anterior afasta a penalidade para o mês subsequente.

Isto implica dizer, no contexto destes autos, que as infrações apuradas para agosto e setembro, em sua integralidade, são meros reflexos da infração de junho.

Basta ver que se a Contribuinte tivesse recolhido a estimativa de junho, não haveria qualquer infração nos meses de agosto e setembro, porque o valor recolhido seria suficiente para quitar as estimativas de IRPJ/CSLL referentes a estes dois meses.

Isto porque houve diminuição no resultado, que é apurado de forma cumulativa, ou seja, de janeiro a junho, de janeiro a agosto, e de janeiro a setembro.

Sendo assim, a penalidade aplicada para o mês de junho afasta a penalidade para os outros dois meses posteriores.

Outro ponto a ser tratado é que a Contribuinte vem reivindicando, desde o início, o seu direito à compensação de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL.

A Delegacia de Julgamento reconheceu a existência de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL no ano anterior (2006), e realizou a compensação no limite de 30% das bases de cálculo apuradas em 2007.

Mas a Delegacia de julgamento adotou esta providência apenas para o ajuste anual de IRPJ e CSLL, sem considerar que a estimativa mensal, quando apurada em balancetes de suspensão/redução (que é o caso), também pode ser reduzida pela compensação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL de período anterior.

A compensação de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL implica nos seguintes valores para o mês de junho/2007:

IRPJ

Lucro Real	—	R\$ 1.198.197,45
Comp. de prejuízo (30%)	—	(R\$ 359.459,24)
Lucro Real após comp. de prejuízo	—	R\$ 838.738,22
IRPJ	—	R\$ 125.810,73

Processo nº 10530.724163/2010-27
Acórdão n.º **1802-001.592**

S1-TE02
Fl. 27

Adicional (janeiro a junho)	–	R\$ 71.873,82
Total da Estimativa	–	R\$ 197.684,55
Incentivo Adene (75%)	–	(R\$ 148.263,42)
Estimativa devida	–	R\$ 49.421,14
Multa Isolada (50%)	–	24.710,57

CSLL

Base de Cálculo da CSLL	–	R\$ 1.198.197,45
Comp. de base negativa (30%)	–	(R\$ 359.459,24)
Base de Cálculo após comp. de prejuízo	–	R\$ 838.738,22
Estimativa de CSLL devida	–	R\$ 75.486,44
Multa Isolada (50%)	–	R\$ 37.743,22

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para afastar as multas isoladas nos meses de agosto e setembro/2007, e para reduzi-las no mês de junho ao valor de R\$ 24.710,57 (IRPJ) e R\$ 37.743,22 (CSLL).

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa