



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

Processo nº 10580.730521/2010-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1301-001.595 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 31 de julho de 2014
Matéria IRPJ/ESTIMATIVAS/MULTA ISOLADA
Recorrente BOA VIAGEM TRANSPORTES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

Ementa:

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Paulo Jakson da Silva Lucas (Relator) e Wilson Fernandes Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor Valmir Sandri.

(assinado digitalmente)

Valmar Fonseca de Menezes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri – Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Relatório

Trata-se do auto de infração de fls. 3/6, datado de 06/10/2010, relativo a Multa Exigida Isoladamente por Falta de Recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) incidente sobre base de cálculo estimada, referente aos meses janeiro a maio de 2007, no valor de R\$149.631,60.

O Auditor Fiscal informa que os valores devidos foram confrontados com os valores efetivamente declarados em DCTF e recolhidos pelo contribuinte.

Cientificado em 19/10/2010, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 51/54) em 17/11/2010, alegando, em síntese, que:

- o auto de infração é inservível, pois contém erros insanáveis, pois não considerou que o impugnante fez compensação com valores advindos de anos anteriores;

- a nulidade do presente auto de infração decorre do fato de que um outro auto de infração lavrado pela mesma autoridade fiscal efetuou a cobrança das estimativas não pagas que totalizou R\$ 299.263,18 e sobre elas aplicou multa de ofício de 75%, e agora, no presente auto de infração torna a levantar os mesmos valores, só que em parcelas mensais e volta a aplicar multa de ofício;

- o duplo lançamento é ilegal e macula a ambos, assim, a anulação de um não resolve o outro, pois o Estado não pode ensaiar qual dos autos de infração vai dar certo, sendo ambos os autos de infração nulos;

- os valores das estimativas consignadas como não recolhidas foram, em verdade, objeto de compensação, conforme atestam os assentamentos e registros na contabilidade, com créditos que decorrem de saldo negativo ou de recolhimento a maior nas DIPJ de anos anteriores ao de 2007.

Ao final, pede o impugnante que o presente auto de infração seja cancelado em razão de não haver previsão legal de cobrança de estimativas em auto de infração em duplicidade e a diferença apontada no lançamento de ofício inexistente.

A DRJ/SALVADOR (BA) decidiu a matéria por meio do Acórdão 15-030.272, de 30/03/2012, julgando improcedente a impugnação, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2007

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA.

Comprovado que houve falta de recolhimento do IRPJ devido, incidente sobre base de cálculo estimada, efetua-se o lançamento de multa isolada, prevista na legislação que rege a matéria.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

A autoridade julgadora *a quo* fundamentou, assim, a decisão recorrida:

Note-se que o art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal, determina que somente são nulos:

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.

Dessa forma, verifica-se que dentre as hipóteses de nulidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração, o referido dispositivo legal, limitou à hipótese de nulidade aos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, o que não se aplica à presente situação, eis que a legislação em vigor conferiu ao Auditor Fiscal da Receita Federal competência exclusiva para a realização do lançamento, o que foi aqui efetivado com a lavratura do auto de infração.

Encontra-se claramente descrita a infração cometida pelo contribuinte, a Falta de Recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) incidente sobre base de cálculo estimada, referente aos meses janeiro a maio de 2007. Note-se também, que conforme preceitua o art. 15 do PAF (Decreto nº 70.235, de 1972) foi dado ao contribuinte o prazo de 30 (trinta) dias, da data da ciência das exigências tributárias, para apresentar a sua impugnação, não tendo havido em qualquer momento cerceamento do seu direito de defesa.

Portanto, no presente caso não há qualquer vício que eive de nulidade o auto de infração.

Verifica-se também que não ocorreu duplicidade de lançamento. O outro auto de infração ao qual o contribuinte se reporta (cópia às fls. 64/70), o qual é objeto do processo nº 10580.730522/2010-90, cujo acórdão foi exarado por esta Delegacia de Julgamento (cópia de fls. 82/86), não se refere a cobrança de estimativas, mas sim lançamento do IRPJ devido, apurado na declaração de ajuste (código de receita 2917), e não pago, referente ao ano calendário de 2007.

Pesquisa efetuada no sistema SINAL05 da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB (fls. 71/79), que registra os pagamentos efetuados pelo contribuinte, não encontrou qualquer recolhimento referente ao IRPJ apurado na declaração de ajuste, DIPJ 2008, nem os pagamentos do IRPJ por estimativa referentes aos meses de janeiro a maio de 2007. Foram encontrados apenas os pagamentos do IRPJ por

estimativa dos meses de junho a dezembro de 2007, cujos valores já se encontravam declarados nas DCTF do período.

Note-se também, que a alegação do contribuinte de que efetuou compensação das estimativas do ano calendário de 2007 não se sustenta. Embora conste da DIPJ 2008 valores devidos de IRPJ por estimativa para os meses de janeiro a maio, estes valores não foram declarados nas DCTF apresentadas. Pesquisa realizada no sistema SIEF da RFB também não encontrou nenhum pedido de compensação, PER/DCOMP, apresentado desde janeiro de 2007 até a data da autuação (fls. 80/81), referente aos débitos de estimativa de IRPJ dos meses de janeiro a maio.

Desta forma, agiu corretamente a autoridade fiscal ao efetuar o lançamento da Multa Isolada, prevista na legislação que rege a matéria (arts. 222 e 843 do RIR, combinado com art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007), para o caso de não recolhimento do IRPJ incidente sobre base de cálculo estimada.

No recurso apresentado a contribuinte, em síntese, repete as argumentações trazidas na impugnação: primeiro a nulidade do auto e segundo quanto ao mérito alega: *“o fisco aplicou multa sobre a mesma base de cálculo, as estimativas não recolhidas, duas multas. No presente auto a multa incidiu sobre a estimativa em cada mês considerado e no outro (processo administrativo 10580.730522/2010-90) sobre o somatório e considerado como estimativa de fato gerador em dezembro de 2007”*.

Aduz, ainda, *“que a diferença apontada no auto de infração inexistente, uma vez que a Recorrente usou o instituto da compensação”*.

Pois bem. Na ausência da compensação alegada as argumentações da recorrente não se sustentam, vejamos:

A legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, aplica-se o disposto na Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, com a modificação dada pela Lei 11.488, de 2007 (inciso II, 50%), *in verbis*:

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;

II de 50% (cinquenta 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.

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano calendário.

Ausente tal demonstração, ou apurando a Fiscalização que estes balancetes revelam resultado inferior ao devido, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deve a contribuinte apurar e recolher os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceria devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, mesmo verificando que os tributos devidos ao final do ano calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, (com a nova redação dada pela Lei 11.488, de 2007) a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Inadmissível, assim, a interpretação de que as multas isoladas (50%) e a multa de ofício (75%) pela falta de recolhimento do devido no ajuste do final do exercício é caso de duplicidade de lançamento.

Nesse contexto o conteúdo jurídico, a dicção do dispositivo não deixa margem de dúvida acerca do seu alcance. A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um carácter provisório, pois o que se busca é punir a conduta do contribuinte que, espontaneamente, abandonou a regra geral de tributação lucro real trimestral, sem respeitar o requisito para o ingresso na sistemática do lucro real anual, cujas estimativas mensais antecipatórias são de recolhimento imprescindível.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada.

Aquele que deixa de pagar o imposto devido ao final do período de apuração também descumpre norma específica, o dever de recolher a obrigação principal, para o qual a Lei prevê a multa de ofício (75%) que será exigida juntamente com o valor do imposto não recolhido.

Por todo o exposto voto por afastar a preliminar de nulidade e, no mérito NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

Voto Vencedor

Valmir Sandri, Redator Designado.

Com a devida vênia ao bem fundamentado voto proferido pelo Ilustre Relator, ousou dele discordar quanto ao entendimento por ele esposado para manter a Multa de Ofício aplicada Isoladamente, eis que, entendo, após o encerramento do ano-calendário, inexistiu base de cálculo para a incidência da referida multa, bem como, a impossibilidade da coexistência de duas penalidades sobre um mesmo tributo que deixou de ser recolhido. Explico o porque:

Os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, pelo fato de que, com a apuração do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1º. do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

Assim, a despeito da contribuinte não ter antecipado ou ter antecipado a menor o suposto tributo que poderia ser devido ao final do ano-calendário, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após o término do ano-calendário, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto efetivamente devido, porquanto, impossível no meu entendimento, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação.

Não fossem os argumentos acima, que no meu entendimento são suficientes para afastar a presente exigência, é de se verificar que se exige também nos presentes autos, em concomitância, a multa de ofício, não devendo também por esse motivo prosperar a exigência ora requerida.

Isto porque, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico tributo, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.

De se registrar que está matéria já se encontra pacificada na Câmara Superior, conforme se constata dos julgados a seguir transcritos por suas ementas:

Acórdão 9101-0.375, de 01/10/2009:

IRPJ. MULTA ISOLADA- 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 do tributo apurado no balanço

Acórdão 9101-00.430, de 03/11/2009, de idêntico teor aos Acórdãos nºs, 9101-00.500 de 25/01/2010; 9101-00.501 de 25/01/2010; 9101-00.502 de 25/01/2010; 9101-01.193, de 17/10/2011; 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 9101-01.455 de 15 de agosto de 2012:

IRPJ. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. 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.

9101- 000.844, de 22/02/2011 (de idêntico teor: Acórdãos 9101-01.237, de 21/11/2011; 9101-01.246, de 22/11/ 2011).

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO A multa isolada por falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Portanto, ante a jurisprudência acima citada, e por me filiar ao entendimento por ela firmado, DOU provimento ao recurso do contribuinte para excluir tal penalidade.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Valmir Sandri, Redator Designado.

Processo nº 10580.730521/2010-45
Acórdão n.º **1301-001.595**

S1-C3T1
Fl. 16

CÓPIA