



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

Processo n° 10665.001026/2007-90
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.265 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de dezembro de 2013
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário
Recorrente DIVINOPOLIS DIESEL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA. ATO DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO.

Consoante entendimento majoritário nesta Turma, o Mandado de Procedimento Fiscal é ato de controle interno da Administração, cuja ausência não torna nula os atos do processo, sobretudo quando não houve prejuízo ao contribuinte, com a ressalva do entendimento do Relator.

AUTO DE INFRAÇÃO. NOTIFICAÇÃO AO CONTRIBUINTE. ENTREGA DOS DOCUMENTOS JUNTADOS AOS AUTOS. DESNECESSIDADE.

A legislação determina que os documentos que embasaram o lançamento de ofício sejam juntados aos autos de processo, não sendo necessário entregá-los ao contribuinte no momento em que se comunica a lavratura do auto de infração.

AUTO DE INFRAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Encontra-se adequadamente fundamentado o auto de infração que apresenta todos os dispositivos legais que embasaram a convicção fiscal.

PREJUÍZO FISCAL. LUCRO LÍQUIDO. LIMITE DE 30% DE REDUÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. A autoridade administrativa não possui competência para declarar a inconstitucionalidade de lei que limita o valor do prejuízo fiscal que pode ser deduzido do lucro líquido (súmula n. 2 do CARF), muito embora este Conselho tenha pacificado pela sua constitucionalidade (súmula n. 3 do CARF).

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAIS. LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM*.

A lei prevê expressamente aplicação da penalidade isolada no caso do descumprimento da obrigação de recolher o tributo estimado mensalmente, situação que se configura exatamente após o encerramento do exercício. Tal penalidade não se confunde com a multa de ofício aplicada sobre o saldo de imposto apurado ao final do exercício. As duas penalidades decorrem de fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÕES. CARÁTER OBJETIVO. BOA-FÉ. IRRELEVÂNCIA.

É irrelevante a boa-fé da contribuinte para fins de determinar a sua responsabilidade tributária por infrações, bem como para balizar o percentual da multa aplicado, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Marcio Frizzo, Guilherme Pollastri e Cristiane Costa que cancelavam o lançamento relativo à multa isolada.

(assinado digitalmente)

ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO - Relator.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Relator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR (Presidente), CRISTIANE SILVA COSTA, MARCIO RODRIGO FRIZZO, WALDIR VEIGA ROCHA, LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, GUILHERME POLLASTRI GOMES DA SILVA.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário.

Na origem foi lavrado auto de infração em razão de revisão da declaração de imposto de renda do ano-calendário de 2004, quando verificou-se deduções indevidas de retenções/antecipações de imposto não comprovadas e suposta omissão de receitas por parte da recorrente, fato que motivou a constituição do IRPJ (R\$ 299.582,92), CSSL (R\$ 1.680,03) (fl. 05/11).

Em resumo, na origem do presente processo administrativo, o AFRFB convenceu-se pela ocorrência dos seguintes fatos, consoante narra o Termo de Verificação Fiscal (fl. 27/35):

(i) Que a recorrente apurou estimativa mensal de IRPJ nos meses de agosto a setembro de 2004. Deste valor, deduziu indevidamente valor não comprovado a título de IRRF. Intimada a comprovar o IRRF utilizado para deduzir a estimativa, foram apresentados documentos que comprovaram parcialmente o valor deduzido;

(ii) Que alegou a recorrente que o imposto de renda apurado por estimativa em 2004 foi compensado com o IRPJ a compensar originários dos períodos-base de 1992 a 1998. O fiscal observou que não houve nenhum lançamento contábil que registrasse tais compensações e que, após MP 66/2002, seria necessária a entrega da Declaração de Compensação;

(iii) Aponta o fiscal que os créditos de IRPJ a compensar dos anos-calendário de 1992 a 1998 foram objeto de pedido de compensação com outros débitos no auto n.º 10665.001297/99-29;

(iv) Assim, a partir da estimativa mensal devida, deduzindo o IRRF comprovado do ano de 2004, apurou-se estimativa de IRPJ não recolhidas, conforme “quadro 01” (fls. 29), referente a setembro a dezembro de 2004.

(v) O fiscal efetuou o lançamento de multa de isolada (art. 44, §1º, inc. IV, L. 9430/96);

(vi) Relativamente ao IRPJ apurado no ajuste anual, a recorrente informou em sua DIPJ (ficha 12-A) que o débito apurado foi integralmente deduzido com o valor IRRF recolhido antecipadamente (no valor de R\$ 143.059,40). Por isto, foi também intimada a apresentar comprovantes do IRRF utilizados para deduzir o IRPJ a pagar;

(vii) Que da análise das DIRF do ano de 2004 (fls. 183/201), em que consta a recorrente como beneficiário dos rendimentos, verifica-se que os valores retidos em 2004 (R\$ 31.719,86) são bem inferiores ao valor deduzido pela recorrente em sua DIPJ;

(viii) Que a escrituração da recorrente demonstra que não foi recolhido o IRPJ apurado no ajuste anual (R\$ 143.059,40) em função das retenções do Imposto de Renda ocorridas nos anos de 1992 a 1998 (fls. 207/229);

(ix) Que a recorrente foi cientificada sobre a duplicidade da utilização do crédito citado (fls. 131/165), uma vez que os valores de IRRF dos anos de 1992 a 1998 já foram utilizados no processo n.º 10665.001297/99-29. Nessa oportunidade, foi solicitado que a recorrente (a) justificasse a utilização em duplicidade dos créditos apurados em 1992 a 1998; (b) manifestar-se sobre a pretensão de deduzir o IRRF retido em 2004 do débito de IRPJ apurado no ajuste anual de 2004 e da estimativa mensal; (c) apresentar declaração, se for o caso, os valores do IRRF no ano de 2004 que não foram utilizados para compensação com outros débitos;

(x) Que em sua resposta (fls. 173/181) a recorrente alegou que a utilização de créditos em duplicidade se deu por falha de comunicação entre o contador anterior (que fez o primeiro pedido de compensação) e o atual contador (que fez o pedido dúplice), pois o último não teve acesso nem conhecimento do pedido de restituição anteriormente apresentado, já que os valores estavam ainda no ativo da empresa. Em razão disto, deu-se a dupla compensação;

(xi) Quando o IRRF retido em 2004, a recorrente sustentou que pretende vê-lo deduzido da estimativa mensal de IRPJ e do ajuste anual, pois não houve a compensação até aquele momento. Assim, o AFRFB substituiu o valor do IRRF informado pela recorrente (R\$ 143.059,40) pelo valor do IRRF comprovadamente retido em 2004 (R\$ 31.719,86), o que demonstrou a compensação indevida de R\$ 111.339,54;

(xii) Que verificou ainda que a recorrente deixou de contabilizar receitas financeiras (rendimentos em aplicações de renda fixa), conforme DIRF das fontes pagadoras (fls. 185/199) e comprovantes apresentados pela recorrente (fls. 99/101), sendo apurado diferenças de IRPJ e CSLL, lançadas de ofício;

(xiii) Como a recorrente apresenta saldo de Prejuízos Fiscais a Compensar, bem como Base de Cálculo Negativa da CSLL, foi concedida a compensação até o limite de 30% das últimas infrações apuradas.

Encerrada a fiscalização, a recorrente teve ciência do auto de infração em 14/11/2007 (fl. 315). Na sequência, apresentou impugnação em 10/12/2007 (fl. 315/431), a qual foi julgada totalmente improcedente, nos termos da ementa do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamentos (DRJ) que adiante segue transcrita (fl. 437/471):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ. Ano-calendário: 2004.

FALTA DE PAGAMENTO DE ANTECIPAÇÃO MENSAL. Verificada a falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa, cabe exigir a multa isolada, que incidirá sobre o valor não recolhido.

IRRF - DEDUÇÃO DO IRPJ DEVIDO. Somente é dedutível na apuração do IRPJ devido o IRRF que o contribuinte comprovar que foi efetivamente retido de seus rendimentos incluídos na base de cálculo do tributo.

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS. As receitas financeiras integram a base de cálculo da CSLL e do IRPJ para efeito de apurar o montante do tributo devido.

Lançamento Procedente

Intimada da decisão supratranscrita em 06/02/2009 (fl. 483), a recorrente apresentou, então, recurso voluntário em 04/03/2009 (fl. 487/505), no qual ventila as seguintes razões, em resumo:

(i) Que não houve a instauração do Mandado de Procedimento Fiscal, em desrespeito ao princípio da vinculabilidade do ato administrativo e às disposições das Portarias SRF n.º 1265/99 e 6087/05;

(ii) Que há contradição nas afirmações da DRJ, pois, em primeiro momento, alega que o art. 9º do Dec. 70.235/72 não determina que seja entregue uma “cópia da documentação comprobatória [do ilícito praticado] com o lançamento”. Na sequência, afirma que “todos os elementos de prova indispensáveis seja instruídos com o auto de infração” (fls. 491). No entanto, segundo a recorrente, todos os documentos comprobatórios são indispensáveis. Assim, alega que o auto não foi instruído com os elementos de prova necessários, em afronta ao Dec. 70.235/72;

(iii) Que houve erro de subsunção do fato à norma, pois o item 2 do auto de infração determina a aplicação do art. 11, §3º, da Lei 9249/95, o qual remete aos artigos 76 e 77, da Lei 8981/95, e seus vários incisos, sem que haja a referência exata a que se fundamenta o lançamento, não encontrando a recorrente o motivo e a causa de sua acusação fiscal;

(iv) Que é ilegal a cobrança de CSLL e IRPJ sobre as receitas financeiras sem observar a compensação integral do prejuízo fiscal apresentado pela recorrente;

(v) Que a DRJ limitou-se a alegar impossibilidade de discutir a inconstitucionalidade da limitação em 30%, instituída pelo art. 42, da Lei 8.981/95 e pelo art. 15, da Lei n. 9.065/95;

(vi) Juntou julgado do CARF onde a limitação de 30% na compensação de prejuízos é afastada;

(v) Que a aplicação da multa isolada (50%) e da multa de ofício (75%) caracteriza o *bis in idem*, como já se manifestou o CARF;

(vi) Que diante da demonstração de boa-fé da recorrente, não deveria ser aplicada multa no valor de 75%, com fulcro no art. 112, do CTN;

(vii) Que em virtude do princípio da capacidade econômica e a vedação ao confisco, princípios constitucionais, deve haver revisão, anulação, e ou redução/graduação da multa imposta ao contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e apresenta todos os requisitos de admissibilidade, então dele conheço.

1. Da Ausência de MPF

Neste ponto, a recorrente alega que a fiscalização não esteve acobertada pelo Mandado de Procedimento Fiscal, consoante exigem as Portarias SRF n. 1265/99 e 6087/05.

De início, anoto que a primeira intimação foi expedida em 08/06/2007 (fls. 39). Ao tempo dos fatos, vigia a Portaria RFB n. 4.066/2007, que exigia a expedição da MPF nos procedimentos de fiscalização e diligência, observe-se:

Dos Procedimentos Fiscais

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela RFB serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D). (grifo não original)

Ocorre que o art. 11 da mesma Portaria RFB n. 4.066/2007 dispensava a expedição de MPF nos seguintes casos, com a importante ressalva do seu parágrafo único:

Art. 11. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização: [...]

IV - relativo à revisão interna das declarações, inclusive para aplicação de penalidade pela falta ou atraso na sua apresentação (malhas fiscais); [...]

Parágrafo único. Na hipótese de realização de diligência, em decorrência dos procedimentos fiscais de que trata este artigo, deverá ser emitido MPF-D. (grifo não original)

O caso em tela teve início por meio do Termo de Intimação Fiscal datado de 08/06/2007, que objetivava realizar “procedimento de revisão da DIPJ [...], ano(s)-calendário de 2004” (fls. 39). Este ato exigiu que fossem entregues documentos como LALUR, cópia do contrato social, balanços mensais de suspensão e redução, balancetes contábeis mensais, comprovantes de retenção de IRRF e de pagamento de IRPJ e CSLL, de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Exigiu ainda que ficassem a disposição para análise no estabelecimento da recorrente o livro diário e razão. Por fim, exigiu outras informações (existência de Dcomp,

ações judiciais e indicação de pessoa para contato durante a fiscalização). Neste ponto, o objeto recursal se limita a discutir a necessidade de MPF.

Compulsando os autos, verifica-se que o AFRFB entendeu que os atos de revisão não exigem a expedição de MPF. É o que se percebe da seguinte passagem do “Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo”, que é acompanhada de uma nota provavelmente lançada pelo AFRFB (fl. 3):

O Mandado de Procedimento Fiscal deverá ser a primeira folha do processo. Este demonstrativo deverá ser a folha seguinte. - DISPENSA - REVISÃO DE DECLARAÇÃO.

Ao que parece, o AFRFB seguiu o que consta no supramencionado art. 11, inc. IV, da Portaria RFB n. 4.066/2007. Todavia, deixou de observar o parágrafo único do mesmo dispositivo, que exige a expedição de MPF-D caso sejam necessárias *diligências* em razão dos procedimentos de revisão de declaração. Neste contexto, o ato normativo administrativo definiu “*diligência*” da seguinte forma:

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:[...]

*II - de **diligência**, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.*

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital. (grifo não original)

Portanto, não há dúvidas que a presente situação exige a expedição de MPF, o que não foi expedido/solicitado pelo AFRFB, fato que, para este Conselheiro, tem o condão de tornar nula toda a fiscalização praticada, por inobservância dos procedimentos exigidos pela própria Receita Federal do Brasil, pois se trata de ato vinculado (princípio da legalidade), cuja exigência faz nascer um novo requisito para a realização do princípio do devido processo legal na esfera do direito processual administrativo tributário.

Todavia, esta Turma, por maioria, entende que o MPF é ato de controle interno da RFB, cuja ausência não importa nulidade do procedimento fiscal, nos termos do entendimento dominante, inclusive, no Conselho, observe-se:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2004 NULIDADE. MPF. DEMONSTRATIVO DE EMISSÃO E PRORROGAÇÃO. FALTA DO ENVIO AO CONTRIBUINTE. MERA IRREGULARIDADE. NATUREZA DO MPF. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. A falta de fornecimento do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não é causa de nulidade do lançamento, dada a natureza de instrumento de controle interno do MPF e a ausência de prejuízo na defesa da recorrente. (CARF. Acórdão 1801-001.722. Cons. Roberto Massao Chinen. Sessão 05/11/2013).

Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MPF. INEXISTÊNCIA. AUSÊNCIA DE NULIDADE

NO LANÇAMENTO. Conforme entendimento jurisprudencial já fixado neste Eg. Conselho, a presença de vícios no Mandado de Procedimento Fiscal, ou mesmo a sua inexistência, não possuem o condão de ensejar o reconhecimento da nulidade do lançamento, por se tratar de mero instrumento de controle administrativo. (...) (CARF. Acórdão 2402-003.304. Cons. Lourenço Ferreira do Prado. Sessão 24/01/2013).

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2003 NULIDADE DO LANÇAMENTO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O MPF não se constitui ato essencial à validade do lançamento, de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei. Questões ligadas ao descumprimento do objetivo do MPF devem ser resolvidas no âmbito do processo administrativo disciplinar e não tornam nulo o lançamento tributário que atendeu aos ditames do artigo 142 do CTN. (...) (CARF. Acórdão 2101-001.784. Cons. José Raimundo Tosta Santos. Sessão 14/08/2012).

Sob meu ponto de vista, o entendimento está equivocado, pois os atos normativos não deixam dúvidas de que o MPF é condicionante da validade da fiscalização praticada pelo AFRFB. Da análise dos requisitos do MPF, depreende-se que este tem também o objetivo de dar efetividade ao princípio da segurança jurídica e da previsibilidade dos atos da Administração Pública, pois devem ser informado previamente ao fiscalizado o seguinte (Portaria RFB n. 4066/07):

Art. 7 ° O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do AFRFB responsável pela execução do mandado;

VI - o nome, o número do telefone e o endereço funcional do chefe do AFRFB a que se refere o inciso anterior;

VII - o nome, a matrícula e a assinatura da autoridade outorgante e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à Internet que permitirá ao sujeito passivo, objeto do procedimento fiscal, identificar o MPF.[...]

Note-se que as informações que devem ser prestadas ao fiscalizado transbordam, em muito, os limites do simples controle administrativo dos atos do AFRFB. Em última análise, fosse este um documento destinado ao mero controle interno, não haveria a necessidade de entregá-lo ao fiscalizado.

Em suma, entendo que o MPF busca garantir a publicidade dos atos de fiscalização, em cumprimento ao que determina o art. 37 da CRF/88. Tanto é assim que a Lei n. 10.174/01, pretendendo incluir o §3º-A no art. 11 da Lei n. 9.311/96 para regulamentar o dever de autorização de fiscalização da SRF, foi vetado sob a seguinte fundamentação:

Ademais, a partir da instituição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF, por meio da Portaria SRF no 1.265, de 22 de novembro de 2000, o cumprimento daqueles princípios [moralidade, legalidade, sigilo funcional e fiscal] passou a ter total transparência, pois, ao contribuinte submetido à ação fiscalizadora da Receita Federal é assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, em especial em relação aos tributos e períodos a serem examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.

Entretanto, como dito acima, esta Turma tem entendimento majoritário em sentido diverso, motivo pelo qual curvo-me ao entendimento majoritário com vistas a tornar mais célere o processamento dos reclamos dos contribuintes, com a ressalva de meu entendimento pessoal. Dessa forma, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

2. Dos Documentos Comprobatórios que Embasaram o Lançamento

A recorrente alega que não recebeu junto com a cópia do auto de infração os documentos que comprovam a prática dos ilícitos a ela imputados, o que afronta o art. 2º, inc. III, c.c. art. 4º, inc VII, c.c. art. 12, inc. II, todos do Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais (Lei Estadual n. 12.515/00). Haveria inobservância, também, ao art. 9º do Dec. 70.235/72, segundo o qual “a exigência do crédito tributário [...] deverá ser instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

O argumento não prospera.

De início, afasto a tentativa de aplicar o Código de Defesa dos Contribuintes do Estado de Minas Gerais, uma vez que tal ato representaria indevida ingerência do Estado de Minas Gerais nos interesses da União caso se admitisse que aquele possa criar obrigações para este.

No que diz respeito ao art. 9º do Dec. 70235/72, a interpretação feita pela recorrente está equivocada, pois não há necessidade de que seja entregue ao contribuinte todos os documentos que fundamentam o auto de infração quando este é notificado do lançamento. Na verdade, o dispositivo exige que conste nos autos (no processo) tais informações, observe-se:

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. (Redação dada pela Lei

Ao contribuinte deve ser dada ciência sobre a lavratura do auto de infração. Após, este poderá ter conhecimento dos documentos que embasaram o lançamento de ofício por meio da consulta dos autos do processo administrativo.

Esta é a determinação legal pelo fato de que a legislação pressupor que o procedimento fiscal correu de forma pública (pelo menos em face do contribuinte). Assim, não há que se falar em ofensa ao contraditório e à ampla defesa, até porque o contribuinte teve, de fato, acesso franqueado aos autos do processo, não havendo prejuízo a ser reclamado.

Portanto, neste ponto, o recurso voluntário não merece prosperar, razão pela qual voto por negar provimento.

3. Do Erro na Indicação do Fundamento Legal do Auto de Infração

Em resumo, a recorrente alega que o AFRFB fundamentou seu auto de infração no art. 11, §3º, da Lei n. 9.249/95. Ocorre que o referido dispositivo remete aos arts. 76 e 77 da Lei n. 8.981/95, os quais possuem “inúmeros dispositivos” (fls. 339), o que resulta em prejuízo para a defesa, a qual, se fosse contraditar todos os incisos e parágrafos, “obedeceria critérios e linhas de raciocínios diferentes” (fls. 343). Logo, considerando que o lançamento é ato vinculado, “houve erro de direito da autoridade administrativa quanto ausência de fundamentação legal” (fls. 349).

De início, anoto que a referência ao dispositivo legal consta no auto de infração do IRPJ (fls. 5 e ss), fundamentando especificamente o item 2 (*deduções indevidas de retenções/antecipações de imposto não comprovadas falta de recolhimento do IRPJ - ajuste anual - por dedução a título de IRRF não comprovada*), no qual há também menção aos seguintes artigos (fls. 9/11):

Item 2 do Auto de Infração do IRPJ

Arts. 231, inciso III, e 943, § 2º, do RIR/99.

A referência também é feita no item 3 do auto de infração do IRPJ (multas isoladas - falta de recolhimento do IRPJ - estimativa mensal - por dedução a título de IRRF não comprovada - multa isolada), no qual há também menção aos seguintes artigos (fl. 11):

Item 3 do Auto de Infração do IRPJ

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n° 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória n° 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei n° 5.172/66;

Arts. 231, inciso III, e 943, § 2º, do RIR/99;

No caso do item 2, os dispositivos do RIR demonstram que é possível a dedução do IRRF do imposto apurado anualmente, desde que comprovada de sua retenção. No caso do item 3, trata-se da fundamentação legal da multa isolada no caso de não pagamento das estimativas mensais.

Portanto, ainda que se admitisse a procedência dos argumentos da recorrente, tem-se que os demais dispositivos que o AFRFB incluiu no auto de infração supririam a suposta ausência de fundamentação, o que permitiria (como de fato permitiu) a ampla defesa e o contraditório. Portanto, é desnecessário aprofundar nas reclamações da recorrente.

Neste ponto, nego provimento ao recurso voluntário.

4. Da incidência de IRPJ e CSLL sobre Receitas Financeiras sem a Compensação Integral do Prejuízo Fiscal (trava de 30%).

A recorrente alega a inconstitucionalidade da limitação de 30% na utilização do prejuízo fiscal para fins de reduzir o lucro líquido e determinar o lucro real, consoante determinam o art. 42, da Lei 8.981/95 e pelo art. 15, da Lei n. 9.065/95.

Como acontece em defesas dessa natureza, a insurgência ataca a previsão abstratamente imposto pela lei. Isto significa que a procedência do recurso implicaria afastar uma lei vigente, o que somente poderia ser feito caso houvesse vício de inconstitucionalidade reconhecido por uma das formas previstas no art. 26-A, §6º, Dec. 70.235/72.

Ocorre que, por força da competência deste Conselheiro e do próprio CARF, tal provimento não é possível, nos termos dispostos pela súmula n. 2 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vale consignar que outro seria o tratamento jurídico caso fosse ventilado o desajuste entre a previsão abstrata da lei e a aplicação desta pelo agente fiscal, reclamo que se inseriria perfeitamente na competência deste Conselho (art. 1º, do Anexo I da Portaria MF n. 256/2009 – RICARF).

Ademais, este Conselho tem também súmula admitindo a aplicação do referido percentual para fins de compensação de prejuízo e base de cálculo negativa, observe-se:

Súmula CARF nº 3: Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa.

Tendo em vista que a recorrente se insurge contra a lei posta, e não quanto à sua aplicação, e considerando também o entendimento sumulado sobre o tema recursal, voto pelo desprovimento do recurso neste ponto.

5. Da Concomitância da Multa Isolada e da Multa de Ofício

Acerca da exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, quando o contribuinte apura lucro em 31 de dezembro e recolhe o importe devido aos cofres públicos, passa-se a expor.

Como se sabe, a multa isolada de 50% é devida pelos contribuintes que optarem pelo pagamento do IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais (art. 2º, da Lei n. 9.430/96) e incide “sobre o valor do pagamento mensal (...)” em caso de não recolhimento do tributo sobre a estimativa, “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa” para a CSLL (art. 44, inc. II, “b” Lei n. 9.430/96).

Assim, o antecedente da regra-matriz de incidência da multa isolada prevista no art. 44, inc. II, “b” Lei n. 9.430/96 descreve a seguinte conduta: deixar de recolher o tributo sobre a estimativa mensal devida na forma do art. 2º da Lei n. 9.430/96.

Trata-se, portanto, de norma que aplica uma penalidade ao contribuinte, razão pela qual a atenção aos enunciados prescritos deve ser máxima, para que não se apene uma conduta não prevista na lei. De outro lado, não é possível interpretar a lei positivada de modo a construir normas jurídicas contraditórias entre si ou com o ordenamento jurídico, como já observou Marcos Vinícius Néder, quando da relatoria do acórdão 105-139794, observe-se:

Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos. (CARF. Acórdão 105-139794. Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima. Sessão 04/12/2006).

A questão é saber se cabe a multa isolada após o encerramento do período de apuração (31 de dezembro). Antes de enfrentar o impasse, insta verificar qual o entendimento deste Conselho acerca da natureza jurídica do recolhimento de IRPJ e CSLL sobre estimativas mensais. Para tanto, valho-me de recente súmula editada por este Conselho Administrativo acerca dos recolhimentos por estimativas:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O entendimento sumulado, e, portanto, com força vinculante entre os Conselheiros do CARF (art. 72, §4º, RICARF¹), guarda subjacente a noção de que as estimativas são meras antecipações do tributo. Ou seja, apenas ao final do período de apuração será possível verificar se ocorreu ou não o fato jurídico tributário (fato gerador). O fundamento legal dessa compreensão está expressamente contido na Lei n. 9.430/96, em seus artigos 2º, §3º, 28² e 30³ da Lei n. 9.430/96:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês,

¹ RICARF. Portaria do Ministério da Fazenda n. 256/2009. Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. (...) § 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.

² Lei n. 9.430/96. Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24-B, 26, 55 e 71. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

³ Lei n. 9.430/96. Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Regulamento)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior. (...)

Assim, vê-se que os valores recolhidos com base nas estimativas mensais não se tratam propriamente do IRPJ e CSLL efetivamente devidos, mas sim de uma antecipação, sobre bases “estimadas”, ou por meio balanço de suspensão e redução (que apura o quanto possa ser eventualmente devido em cada período⁴). Do ponto de vista do Fisco, é uma antecipação de receita, uma vez que o fato gerador do IRPJ somente se dá no encerramento do exercício.

Nesse sentido afirma também Marco Aurélio Greco, para quem a estimativa “tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação — e que dele não pode se distanciar — que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei n. 8.891/95)”⁵.

Logo, as estimativas não têm natureza jurídica de tributo. Este, o tributo, é um fenômeno jurídico que somente se revela em 31 de dezembro, como já esclareceu Marcos Vinicius Neder:

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro — base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado. (CARF. Acórdão 105-139794. Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima. Sessão 04/12/2006).

⁴ Lei n. 8.981/95. Art. 35. Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. (...).

E se não são tributos, o que são as estimativas? Entendo que as estimativas se assentam em uma presunção de que o tributo será devido. Ou seja, é uma presunção de que ocorrerá o fato jurídico tributário (fato gerador) em 31 de dezembro. Ocorre que as presunções deixam de existir no encerramento do exercício, quando possível apurar o tributo devido, não sendo possível falar em “antecipações”.

Os indícios fornecidos pelas presunções perdem a sua importância quando já se sabe da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador). Vale dizer, uma vez que já é possível saber se há ou não lucro na data de 31 de dezembro, é desimportante continuar dando relevância às presunções.

Neste contexto, muitos defendem a aplicação do princípio da consunção (absorção) para argumentar que, em casos de aplicação concomitante da multa isolada e de ofício, a conduta meio (não pagamento das estimativas) ficaria absorvida pela conduta fim (não pagamento do tributo verificado em 31 de dezembro). Este entendimento encontra eco neste Conselho, que diversas vezes defendeu a sua aplicação, como afirma Marcos Vinícios Néder, citando Miguel Reale Junior:

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave..." E prossegue "no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave". (CARF. Acórdão 105-139794. Rel. Cons. Marcos Vinicius Neder de Lima. Sessão 04/12/2006).

Neste sentido, destaco o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que em outras oportunidades foi defendido⁶:

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

⁶ APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E 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 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. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo. Recurso especial provido. (CSRF. Acórdão 01-05.843. Sessão de 15/04/2008).

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. Acórdão 01-05.511, sessão de 18/09/2006).

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. (Ac. 9101-00.500 da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Leonardo de Andrade Couto, j. 25 de janeiro de 2010).

Não discordo que o princípio da consunção tenha aplicação em Direito Tributário, pelo contrário, entendo pela sua plena aplicação nos casos de concomitância de multa isolada e de ofício. Porém, vou mais longe, pois, admitindo a súmula n. 82 do CARF, segundo a qual as estimativas não são devidas após o encerramento exercício, entendo que também não existe fundamento jurídico para que subsista a respectiva penalidade.

Explico.

Recordando as observações de Paulo de Barros Carvalho, toda relação jurídica obrigacional envolve um credor (que pode exigir que algo seja feito ou entregue) e um devedor (que deve fazer ou dar algo), razão pela qual seria impróprio falar em obrigação principal ou acessória e, ainda, em obrigação tributária e crédito tributário como faz o CTN⁷.

Desse modo, toda prestação que o contribuinte faz em favor do Fisco é uma obrigação jurídica⁸. No sistema das estimativas, podem ocorrer doze relações jurídicas obrigacionais: onze relativas às estimativas e uma relativa ao recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro.

Logo, as estimativas e o recolhimento do tributo são todas obrigações jurídicas distintas entre si. Este é justamente o ponto em que se apoiam os que defendem a incidência da multa isolada após o encerramento do ano calendário e, por consequência, quando houver cumulação com a multa de ofício. Alega-se que são hipóteses de incidência distintas.

⁷ Assevera o autor “Em várias passagens do texto da Lei n. 5.172/66 deparamos com a estranha separação entre *obrigação* e *crédito*. Posta de lado a influência que o legislador porventura tenha sofrido da velha teoria dualista da obrigação civil, que não vem ao caso debater aqui, a verdade é que não se pode cogitar de obrigação sem crédito ou de crédito sem obrigação. O direito de crédito é a outra maneira de nos referirmos ao direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação. A ele se contrapõe o débito, como o dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de cumprir o que dele se espera. Um e outro integram o vínculo obrigacional, na condição de elementos indispensáveis. Exista o crédito em estado de incerteza ou de iliquidez, de qualquer forma é uma realidade jurídica insita a toda obrigação. Soa mal, portanto, quando declara o legislador, ingenuamente, que a obrigação nasce com a realização do *fato gerador*, mas o crédito tributário se constitui pelo lançamento. Seria o momento de indagar: que obrigação é essa que desabrocha no mundo jurídico, sem que haja, para o sujeito pretensor, o direito subjetivo de exigir a prestação? E que liame obrigacional será esse, em que o sujeito passivo não está compelido a prestar o objeto? Teria sido melhor se o legislador se ativesse as concepções tão bem elaboradas pela Teoria Geral do Direito, substituindo esse fraseado atécnico que acaba proclamando desaparecer a parte quando se extingue o todo. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 297 a 298).

⁸ Sobre a definição de obrigações, Clóvis Beviláqua, citado por Diniz: “A mais completa dessas definições é a de Clóvis [Beviláqua]: “Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém, que, por ato nosso, ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão”. (...) (DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2ª. Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32).

A premissa, contudo, está parcialmente correta, pois falha por não consignar que, embora as relações jurídicas sejam distintas entre si (e por isso a hipótese de incidência é distinta), a legislação tributária expressamente as vincula, tornando-as interdependentes.

É o que se conclui da súmula n. 82, do CARF (*supra*), que esclareceu que a estimativa é a antecipação do próprio tributo, embora constitua uma relação jurídica autônoma. Note-se que a súmula não afirma que “as estimativas não são devidas somente se houver lucro”. Na verdade, as estimativas não são devidas em qualquer hipótese, desde que encerrado o ano-calendário. *Contrario sensu*, as estimativas são devidas antes de encerrado o ano-calendário.

No mesmo sentido está a corrente que defende a impossibilidade de cumular as multas de ofício e isolada, para quem as multas incidiriam sobre a mesma base de cálculo⁹, o que prova que são obrigações correlacionadas, embora sejam relações juridicamente distintas. Logo, encerrado o ano-calendário, tem lugar apenas a multa de ofício.

Surge, portanto, um marco importante que evidencia a extinção das relações jurídicas decorrentes das estimativas e o surgimento de novas relações jurídicas decorrentes da ocorrência do fato jurídico tributário: 31 de dezembro. Esta é a data em que se extingue toda e qualquer obrigação relativa às estimativas.

Recorde-se que qualquer relação jurídica está fadada ao desaparecimento¹⁰, por isso Clóvis Beviláqua afirma que as obrigações são “relações transitórias”¹¹. No mesmo sentido está Venosa, para quem “a obrigação tem caráter de efemeridade”¹². Existem diversas formas de extinção das obrigações (v. art. 156, CTN) e prazos para seu cumprimento (v.g. para pagamento, para prescrição e decadência, para cumprimento de um dever instrumental etc.).

Respeitando as premissas adotadas, e tendo por certo que as estimativas e o tributo apurado em 31 de dezembro, embora representem relações jurídicas distintas, estão indubitavelmente vinculados, deve-se admitir que a extinção de uma deve guardar coerência com o surgimento da outra.

Nessa linha, concluo que em 1º de janeiro do ano seguinte¹³, independentemente de haver ou não lucro, ou mesmo de o contribuinte ter recolhido ou não o tributo apurado em 31 de dezembro, é impossível exigir a multa isolada sobre a parcela da estimativa não recolhida, tal como não é possível exigir a própria estimativa, pois se extinguem as relações jurídicas decorrentes dos fatos presuntivos (estimativas), surgindo em seu lugar novas relações jurídicas decorrentes do fato presumido (fato jurídico tributário).

A superveniência do dia 31 de dezembro torna inexigível a conduta do contribuinte no que tange às estimativas, que deixam de ser devidas. Opera, por consequência lógica, “extinção da punibilidade” em face das multas isoladas.

⁹ Nesse sentido, a Cons. Susy Gomes Hoffmann: “O não recolhimento antecipado por estimativa é infração que se consubstancia, em última análise, quando da apuração da falta de recolhimento do próprio IRPJ. Se houve falta de recolhimento do IRPJ, conclui-se, logicamente, que houve falta de recolhimento por estimativa. Não há que se impor, ao mesmo fato, duas punições diferentes, ainda que aquele mesmo fato, em tese, aparentemente, venha a subsumir-se nas duas infrações.” (CSRF. Acórdão 9101-001358. 1ª Turma. Sessão 16/05/2012).

¹⁰ Pouquíssimas relações jurídicas têm capacidade para perpetuarem-se. Um exemplo de imprescritibilidade são os crimes do art. 5º, XLII e XLIV, da Constituição Federal, e o dever de ressarcir o erário em ações de ressarcimento (v. REsp 1069779, STJ).

¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Direito Civil Brasileiro*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32.

¹² VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 4 ed. São

Paulo: Atlas, 2004, p. 179.

¹³ Quando encerrado o período de apuração. RODRIGO FRIZZO, Assinado digitalmente em 03/04/2014

4 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 07/04/2014 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNI

OR, Assinado digitalmente em 01/04/2014 por MARCIO RODRIGO FRIZZO

Impresso em 10/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Não faz sentido admitir que a conduta do contribuinte deixe de ser obrigatória (recolher estimativas), mas o seu descumprimento ainda constitui um ilícito tributário. Seria como admitir, por exemplo, que a conduta do homicida deixe de ser um injusto penal, mas ele ainda deve cumprir a pena (*nulla poena sine crimine*).

Observe-se que nem mesmo o lançamento de ofício da estimativa é possível, pois a conduta do contribuinte deixa de estar em desacordo com a legislação tributária. Ao invés de exigir a estimativa, passa a ser devido o IRPJ e CSLL eventualmente apurados. De 31 de dezembro em diante, inexistente o fato “recolher estimativas” ou “deixar de recolher estimativas”.

E nem se argumente que o exemplo acima decorre das estruturas principiológicas do Direito Penal, uma vez que a necessidade de existir uma conduta ilícita para que seja imposta uma punição representa um reflexo do princípio da legalidade. É relevante recordar as lições de Luciano Amaro sobre este tema:

Apesar da maior gravidade da infração criminal, e, portanto, da sanção penal (geralmente restritiva da liberdade), e não obstante esta geralmente se faça acompanhar de uma “pena acessória” nada desprezível, traduzida na reprovação social, maior do que a decorrente da sanção administrativa, há alguns princípios que são comuns aos dois campos: o princípio da legalidade dos delitos e das penas (nullum crimen, nulla poena sine praevia lege), o princípio in dubio pro reo, a retroatividade benigna, o princípio do devido processo legal. (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 439).

Em suma, após 31 de dezembro, extingue-se o ilícito tributário (súmula 82, CARF), razão pela qual se torna impossível exigir a sanção dele decorrente. No mínimo, deve-se admitir que a base de cálculo da multa isolada (estimativa), por ser inexigível, desapareceu do universo jurídico, razão pela qual não é possível calcular-lhe o valor.

Poder-se-ia criticar o presente entendimento alegando que nenhuma penalidade seria imposta ao contribuinte que deixou de recolher as estimativas, consoante se obrigara perante o Fisco, e que ao final do ano apurou lucro e realizou os recolhimentos devidos.

Tal sensação de impunidade não deve incentivar nenhuma consequência ao contribuinte, porque o lançamento da multa isolada (pena) é possível, desde que ocorra dentro do período de apuração. Ou seja, deve ser respeitado o prazo correto de imposição. E esta penalização, desde que aplicada dentro do prazo correto, reforça a manutenção da multa “ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (ressalva da alínea “b”, inc. II, art. 44, da Lei n. 9.430/96.);

Assim, a única possibilidade de aplicação da multa isolada é antes do encerramento do exercício, período em que ainda existe um ilícito tributário. A interpretação, neste caso, deve ser sistemática e lógica, sob pena de criar contradições internas no sistema

jurídico. O próprio CTN, em seu art. 112¹⁴, autoriza que seja feita interpretação mais favorável ao contribuinte quando da interpretação das normas que aplicam penalidades.

No presente caso, interpreta-se uma norma que “comina penalidade” (art. 44 da Lei n 9.430/96) para verificar tanto a natureza e extensão do fato (art. 112m inc. II, CTN) quanto a graduação da penalidade (art. 112, inc. IV, CTN), com a consequente análise da punibilidade do contribuinte (art. 112, inc. III, CTN), como autoriza, inclusive, o Superior Tribunal de Justiça e este Conselho:

(...) 2. *A legislação tributária deve ser interpretada da forma mais favorável ao acusado quando houver dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável ou a sua graduação (art. 112 do CTN).* 3. *Recurso especial improvido. (STJ. REsp 908.394/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 10/04/2007, p. 211)*

(...) *LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRADUAÇÃO DE PENALIDADES. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO. A lei tributária que cominar penalidades será interpretada de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida sobre a natureza e a graduação da penalidade aplicável. (...) (CARF. Acórdão 2302-001.447. Cons. Arlindo da Costa e Silva. Sessão 30/11/2011).*

Sobre o tema, calha reproduzir as palavras de Paulo de Barros Carvalho, quando, ao estudar o art. 112 do CTN, adverte que a dúvida acerca do ajustamento da conduta ao fato tipificado pode implicar ofensa ao princípio da legalidade:

Não poderia ser de outra maneira. Vigendo no direito tributário o princípio da estrita legalidade, que traz consigo a necessidade de uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito quadramento do fato à norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal - in dubio pro reo. (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 109).

Ressalto que em momento algum busco exonerar o contribuinte de uma penalidade possível ou infirmar a vigência de lei federal. Pelo contrário, busco conferir a maior efetividade ao direito posto, extirpando as inconsistências e incoerências.

Conclui-se, portanto, que a aplicação de multa isolada, por falta de recolhimento mensal sobre estimativas, importa aplicação de penalidade com base em uma obrigação que não existe no universo jurídico. Assim, entendo incabível a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, em razão do não recolhimento sobre as estimativas mensais, apuradas de acordo com a opção constante no art. 2º da Lei n. 9.430/96.

Dessa forma, voto no sentido de exonerar o lançamento da multa isolada.

6. Da Multa de Ofício de da Boa-Fé da Recorrente

A recorrente reclama a aplicação do art. 112 do CTN para fazer ponderações sobre a interpretação da lei e sobre sua boa-fé, objetivando afastar a multa de ofício (75%).

¹⁴ CTN. Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação. (grifo não original)

Pugna, também, pela revisão pela revisão do lançamento, para que este seja balizado pelos princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva.

Os argumentos não prosperam.

Isto porque as infrações à legislação tributária têm caráter objetivo e não dependem da intenção do contribuinte, nos termos do art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Em outras palavras, ainda que o contribuinte não tenha tido a intenção de infringir a legislação tributária (por exemplo, caso sua conduta seja guiada pela simples ignorância da lei), é impossível afastar a sua responsabilização pelos atos cometidos, em razão do que dispõe o art. 136 do CTN.

Nesse sentido tem se posicionado este Conselho:

Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 01/01/2007 a 31/10/2010 Ementa: RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES CULPOSAS. ART. 136 DO CTN. BOA-FÉ DO INFRATOR. IRRELEVÂNCIA. A boa-fé do contribuinte não impede a incidência de multa quando este comete sem dolo, mas culposamente, uma infração tributária. [...] (CARF. Acórdão 3403-002.417. Cons. Marcos Tranchesi Ortiz. Sessão 20/08/2013).

Demais disso, a recorrente reclama a aplicação do princípio da vedação ao confisco e da capacidade contributiva para que seja revisado o lançamento. Todavia, consoante exposto no item 4 (supra), o recurso voluntário acaba por atacar a previsão em abstrato da norma, razão pela qual incide a súmula n. 2 do CARF, a qual impede que os membros deste Conselho declarem a inconstitucionalidade da lei tributária.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

7. Da Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntária, para afastar apenas a multa isolada.

(assinado digitalmente)

Márcio Rodrigo Frizzo – Relator

contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício.

Por outro lado, o não recolhimento das antecipações mensais ficaria simplesmente sem qualquer penalidade nos casos em que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa ao final do exercício. Neste caso, não ocorrendo a conduta mais grave, segundo a tese do acórdão (falta de recolhimento do tributo devido, em face da inexistência de saldo devido), não haveria qualquer penalização pela ação menos grave (falta de recolhimento de estimativa).

Mal comparando (peço vênia para voltar ao exemplo do homicídio), seria o mesmo que, naquele caso, não se consumando o homicídio o autor não ser penalizado pela lesão corporal (em caso de também ser afastada a hipótese de tentativa).

Outro argumento que fundamenta a tese, e que reputo equivocado, é o que trata a obrigação de recolher o tributo antecipadamente como sendo algo de natureza distinta de tributo, o que caracterizaria a falta de seu recolhimento como uma infração menor que a do tributo apurado ao final do exercício. A definição de tributo é dada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A obrigação instituída pelo artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, abaixo transcrito se amolda perfeitamente à definição do CTN, senão vejamos:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o [art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), observado o disposto nos [§§ 1º e 2º do art. 29](#) e nos [arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), com as alterações da [Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995](#).
[\(Regulamento\)](#)*

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os [§§ 1º e 2º do artigo anterior](#).

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no [§ 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#);

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

A definição legal dada pelo dispositivo acima citado contém todos os elementos do tributo, quais sejam: **hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota**.

Conquanto sejam antecipações sujeitas a ajuste no final do exercício, não resta dúvida que tais recolhimentos são tributos devidos, tanto assim que o eventual saldo favorável ao contribuinte no final do exercício se submete às regras de restituição e compensação de tributos pagos indevidamente ou à maior, nos termos da legislação tributária. A sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, além dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Outro aspecto a ser examinado para a aplicação do princípio da consunção é se existe de fato um conflito aparente de normas, condição necessária para a sua aplicação. Mais uma vez entendo que não. As normas que regulam a aplicação das penalidades, embora tratem em ambos os casos (multa de ofício e multa isolada) da falta de recolhimento de tributos, visam disciplinar situações completamente distintas e autônomas entre si, não existindo qualquer conflito entre elas, o que impede a aplicação do princípio.

Sendo autônomas as infrações, a ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, de modo que não se pode utilizar o conflito aparente de normas para a solução da questão.

A obrigação de recolher as antecipações mensais não se constitui uma mera obrigação acessória e ainda que assim o fosse não seria absorvida pelo descumprimento da obrigação tida como principal (não recolhimento do tributo devido apurado ao final do exercício). A prevalecer tese oposta, também não poderia ser cobrada a multa pela falta de apresentação da declaração de rendimentos ou da DCTF, pois também esta seria uma infração menor; mero instrumento para a consecução da infração mais grave (falta de recolhimento do tributo devido), que absorveria a menor.

As multas pelo descumprimento de obrigação acessória não se confundem com as devidas em face da obrigação principal, convertendo-se também em obrigação principal, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, no § 3º do art. 113, in verbis:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ora, se não se está diante de um conflito de normas que enseje a utilização dos princípios gerais de direito para a sua correta interpretação e aplicação, o afastamento de sua aplicação amparados nesses princípios seria uma forma indireta de aferição da sua própria constitucionalidade, o que é vedado no âmbito administrativo pela lei e pela própria jurisprudência do CARF, consolidada na súmula nº 02.

Dada a clareza da norma e dos fatos a ela subsumidos também não há que se cogitar do uso da interpretação mais benéfica ao acusado, prevista no art. 112 do Código Tributário Nacional.

De fato, impõe-se no caso a interpretação sistemática da norma, para a correta aplicação das multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Para melhor entendimento da discussão, transcrevo abaixo os dispositivos questionados (em sua redação original):

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.

Parece-me cristalino que só faz sentido a aplicação da multa isolada quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário caberia à administração tributária exigir o tributo devido (por estimativa) acrescido de multa de ofício e dos respectivos juros moratórios.

Tal constatação colide frontalmente com a tese defendida no voto vencido nesta matéria de que a multa isolada só seria aplicável antes do encerramento do período de apuração. Tal proposição é materialmente impossível. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa isolada quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, após encerrado o período de apuração, a norma visa exatamente a adequação da exigência tributária à situação fática.

Senão vejamos.

Se a fiscalização constata que o contribuinte deixou de recolher as antecipações mensais e já apurou o saldo de tributo devido no ano-calendário (tendo recolhido este ou não), não faria sentido a norma exigir o recolhimento do tributo que fora devido por antecipação, pois já conhecido o montante efetivamente devido no exercício, sob pena de em grande parte dos casos, o tributo ser arrecadado e ato contínuo ser restituído ao sujeito passivo, o que careceria de razoabilidade.

No entanto, entendeu o legislador que tal infração (falta de recolhimento da estimativa) não deve ser ignorada. Com vistas a proteção da arrecadação tributária e prestigiando os contribuintes que em situação equivalente efetuaram os recolhimentos devidos por antecipação, houve por bem o legislador estabelecer uma penalidade para aquela infração, que não se confunde de modo algum com a multa de ofício eventualmente devida pelo não recolhimento do saldo de tributo apurado no final do exercício.

Assim, se, além das estimativas mensais que deixaram de ser recolhidas, a fiscalização constata que também o saldo de imposto anual devido em face da apuração do resultado do exercício não foi declarado/recolhido, ou o foi à menor, impõe-se a cobrança das diferenças de tributos devidas acrescidas da respectiva multa de ofício (75%), aplicada sobre o saldo de tributo devido.

Ora, é princípio basilar de hermenêutica que “a lei não contém palavras inúteis”. Ao estabelecer que é devida a multa isolada ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da contribuição social, o legislador deixou muito claro que a penalidade isolada não se confunde e não pode se fundir com a multa de ofício eventualmente devida pelo saldo de tributo devido no ano. A interpretação adotada pelo voto vencido implica em negar validade ao citado dispositivo.

A imposição da multa isolada visa prestigiar o contribuinte que cumpre com suas obrigações e observa um dos princípios essenciais da atividade econômica, previsto na Constituição Federal de 1988: o princípio da livre concorrência (vide Art. 170, inc IV, Art. 146-A e Art. 173, § 4º).

Ao impor ao infrator a penalidade isolada a lei visa desestimular comportamentos que levem a condições desiguais, pois enquanto os contribuintes que honram com suas obrigações sacrificam parte de seus fluxos de caixa para contribuir com a coisa pública, muitas vezes tendo que recorrer ao pagamento de juros a terceiros, o infrator (que deixa de recolher o tributo estimado) preserva o seu “caixa” e se coloca em situação vantajosa economicamente perante os seus concorrentes. É de conhecimento geral os efeitos que a **sonegação tem sobre o equilíbrio concorrencial**.

Portanto, ao se desonerar da multa isolada o contribuinte que deixa de efetuar o recolhimento por estimativa fere-se, além da legalidade, o princípio da isonomia. Na linha da tese adotada pelo voto vencido, para se restaurar a igualdade, seria correto que o contribuinte que efetuasse o pagamento das estimativas e ao final do exercício encontrasse saldo de tributo pago à maior tivesse direito à restituição imediata e integral dos valores pagos como se devidos fossem, inclusive com a incidência de Juros Selic desde a data de cada pagamento e não apenas a partir de 1º de fevereiro do exercício seguinte como prevê o §2º do art. 6º da Lei nº 9.430/1996.

Tendo sido afastada a hipótese de existência do conflito de normas que permitisse a aplicação de outros princípios gerais na interpretação da norma em discussão, cabe verificar se é possível a aplicação da equidade prevista no art. 172, inc. IV do CTN, como uma forma de abrandar os efeitos da penalidade, ao presente caso. Não se verifica qualquer situação peculiar seja quanto ao sujeito passivo, seja quanto aos fatos que possam ensejar considerações de equidade e autorizar a remissão do crédito tributário lançado regularmente. Somente a lei poderia autorizar a remissão dos valores lançados a título de multa isolada, o que não existe no presente caso.

O art. 97 do Código Tributário Nacional estabelece que apenas a lei pode estabelecer as penalidades para as infrações aos seus dispositivos e também para as hipóteses de sua dispensa ou redução, in verbis:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer

(...)

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(grifei)

Portanto, se a lei não prevê a dispensa ou redução das penalidades nela previstas, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Por fim, examino a possibilidade de estarmos diante da ocorrência de um “bis in idem” sobre um mesmo fato na aplicação da multa isolada e da multa de ofício, outro argumento utilizado no voto vencido para sustentar a impossibilidade de coexistências das duas penalidades.

Não vejo no presente caso como se possa defender a existência de um mesmo fato a ensejar a aplicação das penalidades. A lei é extremamente clara ao estabelecer cada uma das hipóteses em que as penalidades são aplicáveis, sendo certo que as infrações ocorrem em momentos absolutamente distintos, embora possam ser detectadas num mesmo momento pela fiscalização. Enquanto a infração pelo não recolhimento dos tributos devidos com base na estimativa mensal ocorre durante o ano-calendário de sua apuração, a infração pelo não recolhimento do tributo anual devido só pode ocorrer depois de encerrado o período de apuração respectivo. São fatos diversos que ocorrem em momentos distintos e a existência de um deles não pressupõe necessariamente a existência do outro.

Conforme já demonstrei anteriormente, também não há a alegada identidade de base de cálculo entre a multa isolada e a multa de ofício. Isto só ocorreria se fosse aceita a tese de que o limite à aplicação da penalidade é o montante de tributo apurado ao final do exercício, o que já se mostrou improcedente. De outro modo, exceto no caso do período de apuração encerrado no mês de dezembro, que pode coincidir com o resultado anual apurado (no caso de levantamento de balancete de suspensão ou redução), não há identidade entre as bases.

O percentual da multa isolada que antes coincidia com o mesmo percentual da multa de ofício também era comumente utilizado para justificar o alegado “bis in idem”. Porém, também não existe mais essa coincidência, em face de sua redução para 50% pela Lei nº 11.488/2007, e que passou a ser aplicada aos casos pretéritos (inclusive neste) em face da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, alínea “c” do CTN.

Os prazos para cumprimento das obrigações em questão também são distintos em cada caso.

A definição da infração, da base de cálculo e do percentual da multa aplicável é matéria exclusiva de lei, nos termos do art. 97, inc.V do CTN, não cabendo ao intérprete questionar se a dosimetria aplicada em tal e qual caso é adequada ou se é excessiva, a não ser que adentre a seara da sua constitucionalidade, o que como já foi dito não cabe no âmbito deste colegiado.

Para concluir, com a devida vênia, entendo que não passa de sofisma a comparação, utilizada recorrentemente, entre a possibilidade de aplicação das multas isolada e de ofício, ora examinadas, com a impossibilidade de aplicação da multa de ofício, cumulada da multa de mora, porque neste caso sim a penalidade decorre de um mesmo fato. O que diferencia a graduação e a aplicação de uma ou outra penalidade no caso é a postura do sujeito passivo. Se este purga sua inadimplência antes da ação do Fisco tem sua penalidade limitada à multa de mora; porém, se ao contrário, aguarda a ação do Fisco para a identificação da falta é apenado com a multa de ofício, mais gravosa. Mais uma vez é a lei que define qual a penalidade a ser aplicada em cada situação, diferenciando o recolhimento espontâneo do tributo, ainda que com atraso, da cobrança realizada de ofício pela administração tributária.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário nesta parte, mantendo a exigência da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL, nos moldes constantes do lançamento.

Sala de sessões, em 04 de Dezembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator designado.