



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

Processo nº 10805.721342/2011-16
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-001.221 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de novembro de 2013
Matéria Normas Gerais de Direito Tributário
Recorrente LARA CENTRAL DE TRATAMENTO DE RESIDUOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006

EXCLUSÃO NÃO AUTORIZADA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL.
DIFERIMENTO DO LUCRO.

O art. 409, do RIR/99, autoriza diferir a tributação somente de parcela correspondente ao lucro da receita que se origina em contratos com entidades governamentais. A receita diferida que não corresponde ao lucro deve ser tributada.

REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL E POSTERGAÇÃO DO
RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL. PERCENTUAL DE LUCRO
BRUTO/RECEITA LÍQUIDA.

Os cálculos apresentados pelo Auditor Fiscal apresentam consonância com a documentação apresentada pela contribuinte e não devem ser alterados.

IRPJ/CSLL. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS MENSAS.
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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 28/11/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 28

/11/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 13/12/2013 por MARCIO RODRIGO FR

IZZO, Assinado digitalmente em 21/12/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR

Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado: a) por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos pontos relativos aos lançamentos de IRPJ e CSLL; e b) pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, no ponto relativo à multa isolada por falta de recolhimento dos tributos sobre a base estimada mensal, vencidos os Conselheiros Márcio Frizzo, Cristiane Costa e Guilherme Pollastri.

(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), Marcio Rodrigo Frizzo, Waldir Veiga Rocha, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Cristiane Silva Costa, Guilherme Pollastri Gomes da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário.

Na origem foi lavrado auto de infração em razão da redução indevida do Lucro Real por diferimento de receitas auferidas em contrato celebrado com Prefeituras, para as quais a recorrente prestou serviços. Parte destas receitas foi oferecida a tributação no exercício seguinte; outra parte, pelo que consta nos autos, até a data da lavratura do auto de infração, ainda não havia sido submetida à tributação voluntariamente pela recorrente, fato que motivou a constituição de crédito tributário correspondente ao IRPJ (R\$ 3.621.351,51) e CSLL (R\$ 846.856,08) – (fl. 159/174).

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. 148/158):

(i) A recorrente, muito embora tenha entregue sua Declaração (DIPJ/2007) referente ao ano-exercício de 2006 no prazo, preencheu-a de maneira incorreta com relação às normas de apuração do Lucro Real e determinação de IRPJ, adicional e CSLL;

(ii) Atendendo as intimações, a recorrente apresentou, dentre outras documentações, uma planilha onde demonstrou os valores pactuados como contraprestação pelos serviços prestados a órgãos públicos, cujo pagamento não ocorrera na data do vencimento. Informou, ainda, que diferiu no ano de 2006 a importância de R\$ 24.055.872,02, da qual R\$ 15.906.252,72 foi quitada ainda em 2006. Aduz ainda que “apenas R\$ 8.149.619,28 foram diferidos p/ ano seguinte, cujo custo em torno de 60% (4.889.771,56) foi indevidamente considerado em 2007” (fl. 149);

(iii) Diante das informações e documentos entregues pela recorrente, o AFRFB concluiu pela existência de três situações distintas:

a) DIFERIMENTO DE RECEITAS NO VALOR DE R\$ 15.906.252,74, oferecidas à tributação no ano de 2006;

b) DIFERIMENTO DE RECEITA NO VALOR DE R\$ 8.149.619,28, para anos posteriores;

c) RECEITA NÃO DECLARADA, pois da importância de R\$ 8.149.619,28, a recorrente comprovou o recebimento de R\$ 4.637.699,26, restando a importância de R\$ 3.511.920,02 que não foi declarada/comprovada até o momento e, também, não houve demonstração de sua exigibilidade, sobre a qual deve ser exigido o IRPJ e CSLL.

(iv) O AFRFB elaborou um demonstrativo de suas constatações (fls. 133/136). Elaborou também um demonstrativo do lucro proporcional que poderia ser diferido (fls. 147), demonstrando e apurando a parcela do lucro mensal que poderia ser diferido e a receita indevidamente diferida pela recorrente;

(v) Esclarece o AFRFB que para apurar a insuficiência da declaração e recolhimento de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL referente ao período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2006 desenvolveu seu trabalho em duas partes, a saber:

a) na primeira parte cuidou de conferir os valores declarados em DCTF e DACTON com os efetivamente recolhidos de COFINS, PIS, IRPJ e CSLL, quando apurou divergências. A recorrente, em atendimento à intimação do AFRFB, apresentou DCTF Retificadoras e apresentou informações e documentos que comprovam a regularização dos débitos apontados;

b) na segunda parte fez a apuração de Lucro Real e determinação de IRPJ, Adicional e CSLL do ano-calendário de 2006, tendo em vista as receitas auferidas pela recorrente contemplarem o fornecimento contratado com entidades governamentais, sendo elaborados os demonstrativos já apontados (fls. 133/136 e 147).

(iv) Logo, o AFRFB apontou como infrações cometidas pela recorrente, que motivaram o lançamento tributário acima apontado, as incorreções na apuração do Lucro Real e determinação do IRPJ, Adicional e CSLL do ano-calendário de 2006, apurados mensalmente, decorrentes de:

a) EXCLUSÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – por motivo de diferimento de receitas auferidas em contrato celebrado com Prefeituras, para as quais a recorrente prestou serviços, e que não foram oferecidas à tributação e não foi comprovado o início de procedimentos judiciais para o seu recebimento, mesmo intimada para tanto;

a.1) RECEITA NÃO DECLARADA – a recorrente não comprovou o recebimento de R\$ 3.511.920,02 e não fez prova de ter iniciado qualquer procedimento judicial ou extrajudicial para efetivação de sua cobrança, sendo o montante considerado como receita não declarada para efeito de cobrança de IRPJ e CSLL;

b) REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL – POSTERGAÇÃO DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL – a recorrente diferiu indevidamente a totalidade da receita referente aos contratos de prestação de serviços com órgãos públicos e não recebidos no período de apuração, quando deveria diferir apenas a parcela do lucro do serviço prestado computado no resultado período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período, conforme art. 409, do RIR/99. Quanto ao IRPJ e CSLL postergados para o ano de 2007, com vencimento em 28/03/2008, o método adotado pelo AFRFB para efeito de apuração dos tributos foi o da imputação proporcional de pagamentos, conforme art. 163, c/c art. 167, da Lei 5.172/66 (CTN) e Parecer PGFN n.º 1.936/15;

c) MULTA ISOLADA – a falta de pagamento do IRPJ, Adicional e CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão e redução implica a infração sujeita à sanção por multa isolada, fundamentada pelo art. 44, §1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430/96.

Encerrada a fiscalização, a recorrente teve ciência do auto de infração em 30/06/2011 (fl. 163, 170 e 173). Na sequência, apresentou impugnação em 26/07/2011 (fl. 178/207), 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. 218/251):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

A conversão do julgamento em diligência ou perícia só se revela necessária para elucidar pontos duvidosos que requeiram conhecimento técnico especializado para o deslinde de questão controversa. Não se justifica a sua realização quando presentes nos autos elementos suficientes a formar a convicção do julgador.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO DE JULGAMENTO.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regularmente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

RECEITAS DERIVADAS DE OPERAÇÕES COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DIFERIMENTO DO LUCRO.

O que o artigo 409 do RIR/1999 autoriza diferir da tributação é somente a parcela do lucro que se encontra inclusa na receita derivada de operações de empreitada com entidades governamentais, apurado este na forma dos incisos I e II, do 'caput' do mencionado dispositivo e não a totalidade da receita. Descumprida tal norma, impõe-se o lançamento dos valores indevidamente excluídos.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

O não-recolhimento de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, 'b', da Lei n.º 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

RECEITAS DERIVADAS DE OPERAÇÕES COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DIFERIMENTO DO LUCRO.

O que o artigo 409 do RIR/1999 autoriza diferir da tributação é somente a parcela do lucro que se encontra inclusa na receita derivada de operações de empreitada com entidades governamentais, apurado este na forma dos incisos I e II, do 'caput' do mencionado dispositivo e não a totalidade da receita. Descumprida tal norma, impõe-se o lançamento dos valores indevidamente excluídos.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS.

O não-recolhimento de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, 'b', da Lei n.º 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

Lançamento Procedente.

Crédito Tributário Mantido.

Intimada da decisão supratranscrita em 07/12/2013 (fl. 258), a recorrente apresentou, então, recurso voluntário em 07/01/2013 (fl. 260/290), no qual ventila as seguintes razões, em resumo:

(i) No que diz respeito à parcela de R\$ 3.511.920,02 das receitas diferidas, ao tomar como base de cálculo tributável a totalidade das referidas receitas, o AFRFB as considerou como omissão de receita, em afronta ao art. 409, do RIR/99, adotado como enquadramento legal da autuação e, também, aos critérios adotados para a tributação das demais receitas diferidas;

(ii) Ficou demonstrado nos autos que a receita de R\$ 3.511.920,02 não foi omitida, mas excluída na determinação do Lucro Real por força do seu não recebimento e da posterior ação judicial interposta para sua cobrança, com

fundamento no disposto no art. 340, II, 'c', do RIR/99, o que inclusive é expresso no voto condutor do acórdão da DRJ;

(iii) Assim, com relação à receita de R\$ 3.511.920,02, o AFRFB deveria ter tributado tão somente a parcela tida como realizada no ano-calendário de 2006, ou seja, excluindo aquela passível de diferimento, e não sua totalidade, para fins de enquadrar o não oferecimento da mesma como infração ao art. 409, do RIR/99;

(iv) Portanto, em relação ao auto de infração de IRPJ e CSLL reflexa lavrado com base na receita de R\$ 3.511.920,02, impende reconhecer que se encontra ele eivado de vícios insanáveis, devendo ser julgado improcedente, com o cancelamento do respectivo crédito tributário constituído;

(v) Relativamente à parcela de R\$ 4.637.699,26 das receitas diferidas no ano-calendário de 2006, não pode a recorrente concordar com os critérios adotados pelo fisco para determinação da base tributável;

(vi) Como se observa dos demonstrativos elaborados pela autoridade fiscal, a base tributável objeto de postergação indevida do IRPJ e da CSLL reflexa para o ano-calendário de 2007 foi de R\$ 3.066.411,12, apurada conforme o art. 409, do RIR/99, a partir da parcela de R\$ 1.571.288,14 do lucro bruto não realizado no ano-calendário de 2006, calculado através das informações constantes da Ficha 06A da DIPJ/2007 entregue pela recorrente;

(vii) Com efeito, tomando os valores declarados a título de Receita Operacional Bruta, de R\$ 48.121,66 (linha 04), de impostos sobre vendas, de R\$ 5.685.220,56 (linhas 10 a 12), e do Custo dos Serviços Prestados, de R\$ 28.058.625,58 (linha 15), a autoridade autuante apurou como Lucro Bruto do período o montante de R\$ 14.377.780,41, daí inferindo que o Percentual de Realização do Lucro Bruto/Receita Líquida seria de 33,88%;

(viii) Consoante consta dos documentos e registros extracontábeis entregues ao AFRFB, para a prestação dos serviços do período Jun/06 a Dez/06, no montante de R\$ 35.021.571,80, dos quais, repita-se, decorreram os indigitados diferimentos, a recorrente incorreu em despesas de R\$ 15.921.015,94, ocasionando um Lucro Bruto de R\$ 19.100.555,86, implicando uma taxa de Lucro Bruto/Receitas de Serviços de 54%, o que, nos termos em que assentada a autuação, indica um Lucro Bruto não realizado no próprio ano-calendário 2006 de R\$ 2.550.734,59 para as receitas de R\$ 4.637.699,26, recebidas tão somente no ano-calendário 2007, restando como base tributável a parcela postergada no valor de R\$ 2.086.964,67, e não aquela de R\$ 3.066.446,75 apurada pelo AFRFB;

(ix) Logo, devem ser reconhecidos os erros cometidos pela autoridade autuante, que viciaram os atos por ela praticados ao longo do procedimento fiscal, inclusive os créditos tributários do IRPJ e da CSLL reflexa lançados, declarando improcedente o auto de infração lavrado com base nas receitas diferidas de R\$ 4.637.699,26;

(x) Caso seja outro o entendimento, a recorrente pugna pelo cancelamento da multa exigida isoladamente, lançada com fundamento no art. 44, II, *b*, da Lei n.º 9.430/96, pois não remanesce dúvida quanto à improcedência de sua exigência de forma concomitante com as penalidades aludidas nos incisos I e II, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, após o encerramento do período de apuração. Colacionou jurisprudência do CARF e da CSRF no mesmo sentido;

(xi) Finalizou requerendo pelo julgamento como insubsistente e o cancelamento de todo o crédito tributário de IRPJ e CSLL, referente ao ano-calendário de 2006, constituído por meio dos atos de infração em questão. Caso assim não se entenda, pugnou pela improcedência do auto de infração lavrado com base na receita diferida de R\$ 3.511.920,02, por força dos erros apontados; pela revisão de ofício dos autos de infração com base nas receitas diferidas de R\$ 3.511.920,02 e de R\$ 4.637.669,26; e, por fim, a exoneração da multa isolada.

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 Exclusão não Autorizada na Apuração do Lucro Real. Da Receita não Declarada.

A questão colocada em análise trata da exclusão indevida de receita proveniente de contratos entre a recorrente e prefeituras (Entidades Governamentais) na apuração do Lucro Real. Segundo consta, a recorrente diferiu a totalidade da receita, o que afrontaria o art. 409, do RIR/99, que apenas autoriza o diferimento da parcela correspondente ao lucro não realizado no ano-exercício, observe-se:

Art. 409. No caso de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições dos arts. 407 ou 408, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do LUCRO até sua realização, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 10, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso I):

I - poderá ser excluída do lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do período de apuração, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período de apuração; [...]

Ficou evidenciada no decorrer do processo administrativo a intenção da recorrente de diferir os valores correspondentes àquelas receitas, seja pelas manifestações desta durante o procedimento fiscal, seja pela própria documentação apresentada e declarações de ajuste anual entregues à RFB.

Não cabe a argumentação da recorrente de que a receita de R\$ 3.511.920,02 foi excluída na determinação do seu Lucro Real com fundamento no disposto no art. 340, II, *c*, do RIR/99. Vale aqui fazer uma breve análise do referido artigo para compreender o comando legal:

Art. 340. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo. § 1º Poderão ser registrados como perda os créditos: [...] II - sem garantia, de valor: [...] c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento; [...]

O artigo em destaque trata de deduções que poderão ser realizadas quando há perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da empresa superior a trinta mil reais e vencidos há mais de um ano. A ressalva no final do dispositivo exige que sejam iniciados os procedimentos para o seu recebimento, lançando-as como despesas quando da apuração do Lucro Real.

No presente caso, não se configura a situação abarcada pelo texto legal, pois não houve nenhum lançamento contábil da receita tributada como despesa, pelo contrário, a receita foi diferida, ou seja, deixou de ser lançada no ano-exercício em que deveria. De outro lado, a previsão legal permite a dedução da perda do crédito quando vencidos há mais de um ano, sendo impraticável que tal operação fosse realizada pela recorrente no mesmo ano em que se deu o faturamento, merecendo destaque a seguinte observação lançada no acórdão recorrido:

Mais a mais, não teria sentido algum que, no mesmo ano de 2006 quando se deu o faturamento dos serviços contra a Prefeitura de São Vicente, AINDA SEM SABER SE HAVERIA INADIMPLÊNCIA daquele ente público e sem esperar que os créditos estivessem vencidos há mais de um ano (art. 340, § 1º, II, “c”, do RIR/1999), a contribuinte já fizesse a exclusão das bases impositivas do IRPJ e da CSLL, reconhecendo como “despesas” o valor questionado de R\$ 3.511.920,02.

Assim, é incabível a argumentação da recorrente de que houve a dedução da receita de R\$ 3.511.920,02 com fulcro no art. 340, do RIR/99, pois é confesso e já se demonstrou que sua intenção foi de diferir a receita não realizada no ano-exercício fiscalizado.

Como visto acima, a possibilidade de diferimento de receitas originadas em contratos com entidades governamentais e que não são realizadas no mesmo ano-exercício está previsto no art. 409, do RIR/99 (*supra*).

É possível observar que o texto legal concede um benefício fiscal ao contribuinte que realiza contratações com entes públicos, permitindo o diferimento da tributação do valor correspondente ao lucro proporcional à receita dessas operações quando não recebidas no ano-exercício em que foram consideradas.

Neste sentido, uma vez que a recorrente apresentou faturas de serviços prestados a Prefeituras inadimplidas até o fechamento do ano-exercício fiscalizado, deveria ela ter considerado a receita correspondente naquele período, diferindo apenas o montante equivalente ao lucro da operação.

A legislação não admite o diferimento da totalidade da receita como sustenta a recorrente, mas apenas do lucro proporcional a ela, configurando como inadequado o procedimento adotado, pois reduziu indevidamente o resultado final do exercício.

A recorrente ainda admite (fls. 101) que, além de diferir indevidamente a totalidade das receitas advindas dos contratos com as prefeituras e não realizadas no período-base fiscalizado, não excluiu de sua contabilidade os custos relativos a tais receitas, ou seja, reduziu ainda mais o resultado daquele exercício uma vez que aproveitou dos custos antes de oferecer a receita à tributação, prejudicando o fisco duplamente, merecendo destaque o seguinte trecho do acórdão recorrido:

Entretanto, ao assim não proceder, ao contrário, ter excluído a receita e mantido os custos, na verdade a autuada acabou por ter um duplo benefício, ou seja, i) reduziu o seu lucro (base inicial para cálculo do IRPJ e da CSLL) pela manutenção de tais

custos e, ii) retirou da tributação o valor das receitas atinentes a tais custos, ou seja, um valor “a maior” do que o que seria permitido, posto que, como se viu longamente neste voto, somente poderia ter excluído da tributação o “lucro” embutido dentro de tais receitas.

Assim, ao diferir o lucro de receitas não realizadas no ano-exercícios em que estas forem consideradas, deveria a recorrente observar de forma restrita o art. 409, do RIR/99, em outras palavras, deveria ter excluído da tributação apenas parcela correspondente ao lucro e não toda a receita. Portanto, não padece de nenhum vício o Auto de Infração lavrado contra a recorrente, pois sua fundamentação encontra-se em consonância com a infração apresentada ao art. 409, do RIR/99.

Recorde-se, ainda, que a receita indevidamente diferida no valor de R\$ 3.511.920,02 não foi oferecida à tributação em nenhum exercício posterior. Dessa forma, voto por manter o lançamento tributário de IRPJ e CSLL sobre o valor de R\$ 3.511.920,02 diferido indevidamente e não oferecido à tributação em nenhum exercício posterior.

2. Da Redução Indevida do Lucro Real. Da Postergação do Recolhimento do IRJP e CSLL

Neste ponto, a recorrente se volta contra o cálculo realizado pelo AFRFB (fls. 136) para alcançar o percentual de realização da receita (lucro bruto/receita líquida), o que corresponde ao total da receita que poderia ser diferida a título de lucro não realizado no ano-exercício fiscalizado.

Alega a recorrente que a taxa correta de Lucro Bruto/Receita Líquida seria de 54%, apresentando os valores do período de jun/06 a dez/06 que supostamente deveriam se considerados, tais como a Receita Bruta (R\$ 35.021.571,80), as Despesas (R\$ 15.921.015,94) e o Lucro Bruto (R\$ 19.100.55,86), concluindo que a parcela da receita postergada (diferida indevidamente) seria de R\$ 2.084.964,67 e não de R\$ 3.066.446,75, no que se refere ao valor de R\$ 4.637.699,26 diferidos no ano-exercício fiscalizado e oferecido à tributação no exercício imediatamente posterior.

A recorrente fundamenta seus argumentos em “*documentos e registros extracontábeis*” acostados aos autos, contudo tais valores apenas são encontrados na planilha denominada “Demonstrativo Conta Diferimentos Cfe Balanço Exerc. 2006”, criada pela própria contribuinte (fls. 81).

Os valores lançados na planilha supracitada, no que se refere ao Faturamento e as Despesas apresentadas entre jun/06 e dez/06, pelos quais a recorrente encontrou a suposta média do custo atribuído em patamar superior ao utilizado pelo AFRFB, não correspondem àqueles lançados em sua documentação contábil e fiscal apresentada, seja no balanço do ano-exercício de 2006 (fls. 89), em que se baseia a planilha, seja na DIPJ da contribuinte (fls. 108/113) ou, ainda, nos seus livros contábeis (fls. 137/143).

Não fossem suficientes os valores informados pela contribuinte não terem nenhum respaldo em seus documentos contábeis e fiscais apresentados, a planilha apresentada pelo AFRFB (fls. 136) em que apresenta o cálculo do percentual de receita que poderia ser diferido (Lucro Bruto/Receita Líquida) encontra-se devidamente acompanhada da cópia do Livro Diário da contribuinte, no qual se baseou.

Os valores lançados pelo AFRFB em sua tabela (fls. 136) encontram-se em consonância também com todos os valores que se demonstram nos demais documentos fiscais apresentados pela contribuinte, pelo que se conclui que o percentual de realização utilizado pelo AFRFB (de 33,88%) não merece qualquer ajuste.

Inclusive, a recorrente afirma no recurso voluntário (fls. 274, parágrafo n. 38) que os valores dos quais se apropriou o AFRFB para construir sua planilha de cálculo (fls. 136) estão em harmonia com sua declaração de ajuste anual (DIPJ/2007, Ficha 06A), o que demonstra que não existem erros nos cálculos do AFRFB.

Dessa forma, voto no sentido de manter o lançamento tributário no que diz respeito à receita de R\$ 4.637.699,26 diferida indevidamente, reduzindo a apuração do lucro real no ano-exercício fiscalizado e postergando o recolhimento do IRPJ e CSLL.

3. Da Impossibilidade da Aplicação da Multa Isolada sobre Estimativas não Recolhidas após findo o Ano-Exercício Fiscalizado

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) nos casos em que o contribuinte apura lucro e realiza os

recolhimentos devidos em decorrência de tal evento. 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, 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

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.

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. 8.991/95)”⁵.

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).

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

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. (...).

DocId:32946496
Aut:Vinicius Nede
/11/2013 por LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO, Assinado digitalmente em 13/12/2013 por MARCIO RODRIGO FR
IZZO, Assinado digitalmente em 21/12/2013 por ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR
Impresso em 07/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 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.

⁶ APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO 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 OFICIO 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).

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

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.

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.

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 ínsita 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 extinguir 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*. 2º Vol. 16 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32).

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).²⁸

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.

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

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.

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 autoriza que seja feita interpretação mais favorável ao contribuinte quando da interpretação das normas que aplicam penalidades:

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)

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 (inc. II) quanto a graduação da penalidade (inc. IV), com a consequente análise da punibilidade do contribuinte (inc. III), 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.

4. Da Conclusão

Ante ao exposto, voto no sentido de dar parcialmente provimento ao recurso voluntário, para exonerar o lançamento da multa isolada, nos termos do relatório e voto.

(assinado digitalmente)

MARCIO RODRIGO FRIZZO – Relator.

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado – Redator designado

Trata-se de voto de divergência, acolhido por voto de qualidade, em relação ao posicionamento dado pelo relator do presente acórdão que afastava a aplicação da multa isolada sob omissões nas estimativas mensais de IRPJ e CSLL, uma vez que tais valores já foram objetos da multa de ofício aplicada sob o valor total devido anualmente.

A recorrente alega que a multa de ofício sobre IRPJ e CSLL e multa isolada sobre as respectivas estimativas são incompatíveis, pois representam a incidência de dupla pena sobre a mesma infração.

O relator do voto vencido acolhe os argumentos da recorrente fundado especialmente na aplicação do princípio penal da consunção, na impossibilidade de aplicação da multa isolada após encerrado o ano-calendário e na impossibilidade de aplicação de duas penalidades para a mesma infração.

Em que pesem os respeitáveis argumentos do Relator, a exigência da multa isolada sobre as estimativas apuradas de IRPJ e CSLL decorre de expressa disposição legal.

Uma das teses que sustentam o voto vencido está amparada na aplicação do princípio penal da consunção, segundo o qual a conduta mais ampla, ou mais grave, engloba ou absorve outras condutas menos amplas e, geralmente, menos graves, as quais seriam meios necessários ou instrumentais para a execução do outro crime (mais grave). Assim, existindo um ilícito penal, em que um deles (menos grave) represente apenas o meio para a consecução do delito mais nocivo, o agente será penalizado apenas por este último. Um exemplo clássico de sua aplicação no direito penal é o do crime de lesão corporal em relação ao crime de homicídio. Para se chegar ao resultado decorrente da prática do homicídio, que é a morte da vítima, é praticamente impossível que antes desse resultado ocorrer, não tenha o autor do crime também infligido à vítima lesões corporais. No entanto, tendo em vista ser crime de maior gravidade e, portanto com maior pena, o autor somente é penalizado pelo homicídio.

Esta linha de raciocínio traz em seu bojo o seguinte silogismo: a falta de recolhimento da estimativa mensal (conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo) é ação preparatória para a realização de uma conduta mais grave, consistente em não recolhimento do tributo efetivamente devido e apurado ao final do exercício, quando então violar-se-ia um bem jurídico mais importante, qual seja a efetivação da arrecadação tributária. Nesse diapasão, a conduta mais grave englobaria a menos grave, resultando na penalização apenas pela conduta mais grave, mediante a aplicação da multa de ofício sobre os valores devidos ao final do exercício.

Em que pese o esmero da argumentação contida na jurisprudência trazida para fundamentar o acórdão recorrido, entendo que é necessário verificar se é de fato cabível a aplicação no caso em tela do princípio da consunção.

Examino primeiramente a questão sob o aspecto fático. Com a devida vênia, não me parece que a falta de recolhimento da estimativa mensal possa ser considerada como mera preparação para o não pagamento do tributo devido ao final do exercício. O não pagamento de (pelo menos parte) do tributo devido ao final do exercício pode ocorrer

independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o 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 vênica 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.

(grifei)

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.

DocId: 31252001

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 indevidos 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 05 de Novembro de 2013.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado