



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

Processo nº	10882.000791/2007-28
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1103-00.598 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de	16 de janeiro de 2012
Matéria	IRPJ
Recorrente	COMPANHIA BRASILEIRA DE MEIOS DE PAGAMENTO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

IRPJ. LANÇAMENTO. RECONHECIMENTO DE VALOR. ÔNUS DA PROVA.

O reconhecimento de valor de IRRF para determinado mês, pelo autuante, em valor superior ao declarado na DIPJ, para exigência de multas isoladas sobre estimativas, impõe o reconhecimento daquele valor, para a exigência do IRPJ efetivo. Inexistência de *onus probandi* à recorrente, para prevalência do referido valor de IRRF na exigência do IRPJ efetivo.

PRAZO DECADENCIAL MULTAS.

Ao teor do CTN, art. 113, § 3º, o inadimplemento da obrigação acessória (dever de pagar no vencimento as estimativas de IRPJ) converte-a em obrigação principal. Conforme o art. 139 do CTN, o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal. E o art. 150, § 4º, do CTN fala “considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito”, com o decurso de 5 anos contados do fato gerador, com o que é aplicável o prazo decadencial nele contido, em relação às multas.

MULTAS ISOLADAS. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Apenado o continente (IRPJ efetivo), incabível se apena o conteúdo (estimativas de IRPJ). Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Contradição de termos lógicos e axiológicos. Inaplicabilidade das multas isoladas.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

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

Autenticado digitalmente em 26/06/2012 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 26/06/2012

2 por MARCOS SHIGUEO TAKATA, Assinado digitalmente em 27/06/2012 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA

Impresso em 03/07/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, acolher a preliminar de decadência relativa aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2002, por maioria, vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e José Sérgio Gomes, e, no mérito, dar provimento parcial para excluir da exigência o IRPJ no valor de R\$ 943.078,61, por unanimidade, e afastar a multa isolada, por maioria, vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e José Sérgio Gomes. A exigência de juros de mora sobre a multa de ofício foi mantida pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigues Takata (Relator), Eric Moraes de Castro e Silva e Hugo Correia Sotero. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva.

Marcos Shigeo Takata – Relator
(assinatura digital)

Aloysio José Percínio da Silva – Presidente e redator designado.
(assinatura digital)

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigues Takata, José Sérgio Gomes, Eric Moraes de Castro e Silva, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata o presente processo do auto de infração lavrado em 4/04/2007 relativo ao IRPJ (fls. 140 a 143), no valor de R\$ 1.212.489,94, além de juros de mora, multa de 75%, e multa exigida isoladamente, no valor de R\$ 2.079.819,33. Foram apuradas as infrações abaixo descritas:

a-) Insuficiência de recolhimento ou declaração do IRPJ devido, apurado pelo cotejo entre os dados declarados na DIPJ, os declarados em DCTF e os recolhimentos efetuados, ensejando exigência da diferença de IRPJ acrescida da multa proporcional de 75%. Fato gerador: 31/12/2002;

b-) Falta ou insuficiência de recolhimento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada, ensejando a exigência da multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas e/ou não declaradas. Tem como fato gerador todos os meses do ano-calendário de 2002, exceto o mês de junho.

As irregularidades foram apuradas em procedimento de revisão da declaração do ano-calendário de 2002 e contextualizadas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 146 a 154, no qual a autoridade lançadora esclareceu ter apurado divergências entre os valores de IRPJ a pagar (quota de ajuste), PIS a pagar, IRPJ a pagar por estimativa e CSLL a pagar por estimativa, informados em DIPJ em confronto com os valores informados em DCTF e recolhimentos efetuados. Os autos de infração foram emitidos em separado.

Em sua defesa, a recorrente informou que a DIPJ foi preenchida incorretamente, na medida em que, na linha 16 – Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa, da Ficha 12 – Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real, não foi computada a totalidade dos pagamentos e/ou retenções ocorridas durante o exercício, de acordo com os valores informados na Ficha 11 – Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, não restando saldo de Imposto de Renda a Pagar.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada do lançamento em 24/04/2007, a recorrente apresentou em 22/05/2007 sua impugnação de fls. 160 a 197, por meio da qual alegou, em síntese:

Sobre a multa isolada, opõe-se ao lançamento desta, alegando que não pode ser admitida a sua cobrança sobre estimativas de 2002, pois após o encerramento do período só é devido o próprio imposto e não a estimativa.

Arguiu a ocorrência de decadência para a exigência da multa isolada nos períodos de janeiro a março de 2002, em vista do decurso do prazo de cinco anos entre o fato gerador e a ciência da autuação, que somente ocorreu em 24/04/2007, de acordo com o art. 150, § 4º, do CTN.

Defendeu a inexigibilidade da multa isolada sobre a glosa da dedução do PIS, por configurar dupla incidência de penalidade, mencionando acórdãos do Conselho de Contribuintes e argumentando que:

- sobre a mesma base de cálculo (valores de PIS utilizados na compensação das estimativas de IRPJ – R\$ 1.212.489,94) a fiscalização fez incidir duas penalidades: multa isolada de 50% e multa de ofício de 75%;
- a teor do art. 113 do CTN, a aplicação de multa isolada advém da infração relativa à obrigação acessória, tendo, portanto, fundamento diverso da aplicação da multa pelo descumprimento da obrigação principal; a cumulação de penalidades sobre o mesmo fato é vedada pelo ordenamento; caracteriza-se desobediência aos princípios da legalidade, do não confisco e da moralidade administrativa;
- a multa isolada foi exigida não pelo descumprimento de obrigação acessória, mas pela infração relativa à obrigação principal, conduta esta que já foi apenada pela aplicação da multa de ofício.

Na sequência, alegou que a multa isolada foi aplicada sobre os valores de IRRF compensados a maior das antecipações de janeiro e fevereiro de 2002, bem como sobre os valores glosados mensalmente do PIS Dedução;

Com relação à parcela do IRRF glosada, a fiscalização somente comparou o saldo mensal de IRRF existente com aquele compensado na DIPJ, desconsiderando o valor total do IRRF passível de utilização no cálculo da quota de ajuste eventualmente devida;

A fiscalização não realizou a recomposição da apuração do IRPJ pela sistemática da suspensão e redução, a fim de verificar os impactos mensais das referidas glosas;

Quanto à glosa do PIS Dedução, a fiscalização não poderia efetuá-la, sob pena de afrontar decisão judicial proferida no Mandado de Segurança impetrado pela recorrente, objetivando recolher a contribuição ao PIS nos termos da Lei Complementar 7/70, com alíquota de 5% sobre o Imposto de Renda devido (PIS Repique). Houve deferimento da liminar.

Alocando o saldo do IRRF nos meses em que foram efetivamente apurados, tal como determina a legislação e considerando o saldo de IRRF anterior não levado a efeito na apuração, só houve antecipação recolhida a menor em janeiro, fevereiro, abril e dezembro/2002 e não ao longo do ano todo;

A recomposição gerou, em razão das alterações dos saldos mensais de IRRF, valores maiores a serem transportados para a competência seguinte, a título de IRPJ devido em meses anteriores;

Ainda que se admitisse a glosa de PIS Dedução, os cálculos elaborados estão incorretos, pois a fiscalização não refez a apuração do IRPJ do período, deixando de verificar as implicações decorrentes do cálculo relativo à sistemática da suspensão e redução;

Ao contrário do informado na DIPJ, a Ficha 11 e os respectivos pagamentos informados em DCTF devem ser compostos conforme demonstrativos mensais que apresentou às fls. 187 a 191, a serem considerados no julgamento dado o princípio da verdade material;

Após a realização da devida recomposição, e mesmo levando-se em consideração a glosa do PIS Dedução, o valor de saldo a pagar do imposto é de R\$ 269.411,33 e não de R\$ 1.212.489,94, conforme indevidamente consta no auto de infração. E sobre este valor não é cabível a multa de ofício de 75%, por conta do art. 63 da Lei 9.430/96.

Finalizou formulando pedidos alternativos, no sentido de insubsistência da autuação ou redução do valor exigido.

DA DECISÃO DA DRJ

Em 10/12/2007, acordaram os membros da 5ª Turma de Julgamento da DRJ/CAMPINAS, por unanimidade de votos, receber a impugnação, rejeitar as arguições de decadência e considerar procedentes as exigências relativas ao IRPJ.

A exigência referiu-se a multa de ofício isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas e diferença de IRPJ apurada no ajuste anual acrescido de multa de ofício proporcional e juros de mora.

A obrigação de recolher as estimativas mensais não cessa ao final do ano-calendário, sendo passível, inclusive, de recolhimento espontâneo. A hipótese de aplicação da multa isolada somente é afastada se o devedor, ainda que com atraso, apura e recolhe integralmente os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês.

No tocante à alegada cumulação de penalidades, o art. 44 da Lei nº 9.430/1996 permite verificar que a hipótese de incidência da multa isolada é o não cumprimento da obrigação correspondente ao recolhimento das estimativas mensais. Assim, deve essa multa ser incondicionalmente exigida sempre que seja constatada falta de recolhimento das estimativas, ainda que, ao término do ano-calendário, não tenha sido apurado tributo a pagar, ou mesmo que, tendo sido apurado, o contribuinte tenha ou não efetuado o seu recolhimento.

Já a hipótese de incidência da multa proporcional é o não cumprimento da obrigação referente ao recolhimento do tributo devido ao final do período. Sua imposição também é incondicional, ou seja, é exigível sempre que houver tributo devido e não pago, tendo, ou não, havido apuração e recolhimento das estimativas mensais.

Conclui-se, então, que a multa isolada e a multa proporcional têm hipóteses de incidência diversas, tratando-se, portanto, de duas infrações diferentes: uma, ferindo a obrigatoriedade do recolhimento mensal das estimativas; outra, implicando falta de recolhimento do tributo apurado no ajuste anual.

Aduziu a recorrente, também, que a aplicação da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas afronta o princípio da legalidade, do não confisco e da moralidade administrativa.

Na verdade, essas alegações reportam na validade da legislação que serve de fundamento para o lançamento. Porém, cabe ressaltar que não é de competência desta autoridade administrativa o debate de aspectos da constitucionalidade ou legalidade das normas jurídicas, cabendo ao Poder Judiciário tal competência.

No tocante à alegada vedação ao confisco, tal princípio dirigi-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição do tributo que ameace a propriedade ou a renda tributada. Vencida a etapa da criação, não configura confisco a aplicação da lei tributária.

Desta forma, a imposição de multa de ofício isolada sobre as estimativas não recolhidas revela-se compatível com a exigência da multa de ofício proporcional aplicada em razão do não recolhimento do tributo apurado ao final do ano-calendário.

Arguiu a recorrente a ocorrência de decadência para lançamento da multa isolada relativamente aos períodos de janeiro a março de 2002, invocando o decurso do prazo previsto no art. 150 do CTN.

A insuficiência de recolhimento das estimativas pode se sujeitar ao prazo decadencial do art. 150 do CTN, mas com termo inicial da contagem a partir do encerramento do período de apuração, qual seja 31/12/2002 no caso. Desse modo, regular é o lançamento científico à recorrente antes de 31/12/2007, rejeitando, assim, a arguição de decadência e as objeções à multa isolada.

Ainda, há estimativas a pagar dos períodos de janeiro e fevereiro de 2002, impõe-se a manutenção da exigência das multas aplicadas sobre os valores de R\$ 584.471,23 e R\$ 2.362.677,45.

Quanto às exigências decorrentes de glosas de valores abatidos, na apuração das estimativas, a título de PIS Dedução, invocou a recorrente a existência de Mandado de Segurança com cópia da petição inicial e da liminar concedida a seu favor para assegurar a parte o direito de recolher a contribuição ao PIS no percentual de 5% sobre o Imposto de Renda; mas apenas na modalidade Repique, sem nada mencionar acerca da possibilidade de recolhimento do PIS na forma de dedução do imposto de renda (PIS Dedução). Ainda, todos os recolhimentos tiveram seu código de receita alterado para modalidade distinta daquela prevista na decisão judicial.

Portanto, é cabível a aplicação de multa de ofício isolada.

Pretendeu, também, a impugnante alocação dos “*saldos de IRRF nos meses em que foram apurados, tal como determina a legislação... e considerando o saldo de IRRF anterior não levado a efeito na apuração*”. Ainda, buscou recompor o cálculo do IRPJ devido no período, mas sem levar em consideração a glosa do PIS Dedução.

Embora desobrigada de reconstituir a apuração das estimativas em razão da posterior confirmação de tais retenções, a fiscalização regularmente computou, no ajuste anual, o excedente de IRRF não considerado para quitação das estimativas – e de disponibilidade indubidosa porque vinculado a título à DIPJ original, no montante de R\$ 21.083.759,12 - tanto que a exigência de imposto a título de ajuste anual teve como valor principal apenas a parcela de R\$ 1.212.489,94, correspondente às glosas de PIS Dedução.

Argumentou a recorrente que a fiscalização teria efetuado uma glosa estática dos valores sem a devida recomposição das bases mensais pela sistemática da suspensão e da redução.

Porém, a fiscalização em nada alterou a sistemática da suspensão e redução que foi originalmente adotada pela recorrente, mas apenas, excluiu algumas parcelas que não foram consideradas hábeis a amortizar as estimativas devidas.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada da decisão em 6/02/2008 e inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário em 6/03/2008.

Em 10/03/2008, a recorrente apresentou requerimento para o regular processamento do recurso voluntário, com o devido encaminhamento ao E. Conselho de Contribuintes.

O recurso foi “protocolizado por insistência do contribuinte”, em decorrência de supostos vícios relacionados à ausência da procuração e dos documentos societários; e à divergência das assinaturas existentes entre a via do recurso e da cópia da OAB dos subscritores da peça.

Para fins de “saneamento” do feito manifestou-se a recorrente que a procuração e os documentos societários já se encontram acostados aos autos desde a apresentação da impugnação (fls. 355/383) e, apesar de desnecessário, providencia o reconhecimento da firma dos signatários do recurso voluntário (fl. 354).

No recurso reiterou, basicamente, as alegações contidas na impugnação, além do que segue.

Alegou que a cobrança de juros moratórios autorizada pelo art. 161 do CTN somente incide sobre os valores decorrentes de obrigação tributária principal não pagos no vencimento. Que no caso concreto, a multa de ofício proporcional está sendo exigida em conjunto com o valor do tributo. Ou seja, trata-se de típica obrigação acessória não convertida em obrigação principal, sobre a qual não se pode admitir a incidência dos juros de mora.

Aduz a inexistência de quota de ajuste a pagar referente ao ano-calendário de 2002, pois a recorrente, após decisão da DRJ, efetuou o recolhimento da parcela efetivamente devida a este título, conforme atesta o DARF anexo. Após a decisão da DRJ, a recorrente constatou que havia deduzido indevidamente a parcela do PIS recolhido das estimativas de IRPJ devidas no ano-calendário de 2002, devendo ser mantida a glosa do PIS Dedução, para fins de se efetuar a recomposição dos valores devidos.

Após a recomposição, com a glosa do PIS Dedução, a recorrente optou por realizar o pagamento da quota de ajuste de IRPJ efetivamente devida (no valor principal de R\$ 269.411,34) com acréscimos leais (multa de ofício reduzida em 30% e juros de mora), acarretando, desta forma, em ausência de saldo de quota de ajuste de IRPJ a recolher. Acrescenta tabela com as informações. Os argumentos da recomposição restam similares na impugnação (fls. 179 a 185)

A única diferença existente reside no montante do IRRF, cujo valor ora utilizado pela recorrente (R\$ 22.026.837,71), apesar de ter sido referendado pela fiscalização, indevidamente deixou de ser considerado na apuração final constante do auto de infração, sendo que, na ocasião, fora levado a efeito somente parcela do crédito total de IRRF (R\$ 21.083.759,12).

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Marcos Shigeo Takata – Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

Como se viu do relatório, a recorrente entendeu ser devido o valor principal de R\$ 269.411,34 (quota de IRPJ) do montante total principal exigido de R\$ 1.212.489,94 (quota de IRPJ). Com isso, pagou o referido valor antes de escoado o prazo de recurso, com juros e redução de multa de ofício em 30% (supostamente com o valor dos juros e de multa corretos).

Para se chegar ao valor de R\$ 269.411,34, a recorrente reconheceu serem indevidas as deduções de PIS-Dedução por ela operadas originariamente, mas considerou como IRRF o total de R\$ 22.026.837,71, contra o de R\$ 21.083.759,12 acusado em sua DIPJ/03.

No auto de infração, para se chegar ao valor do principal de IRPJ de R\$ 1.212.489,94, foram considerados R\$ 43.888.758,28 de IRPJ devido (mesmo valor apurado na DIPJ/03). Com as deduções, entre as quais a de IRRF no valor de R\$ 21.083.759,12 (mesmo valor da DIPJ/03), chegou-se ao valor de IRPJ a pagar de R\$ 4.708.915,87.

Desse total, como R\$ 3.496.425,94 se encontravam com exigibilidade suspensa, o valor de IRPJ exigido foi de R\$ 1.212.489,94 (R\$ 4.708.915,87 – R\$ 3.496.425,94).

Já, a recorrente havia apurado originariamente saldo de IRPJ igual a zero, pois deduzira dos R\$ 1.212.489,94 o montante de mesmo valor a título de PIS-Dedução.

Em sua defesa, a recorrente argui que o valor de IRRF é de R\$ 22.026.837,71, ao invés de R\$ 21.083.759,12. Com isso, o valor de IRPJ a pagar passa a ser de R\$ 3.765.837,28.

Como R\$ 3.496.425,94 se encontravam sob exigibilidade suspensa, resultaria o valor de IRPJ a pagar de R\$ 269.411,34 (R\$ 3.765.837,28 - R\$ 3.496.425,94), uma vez que a recorrente reconheceu, na fase recursiva, ser indevida a dedução de PIS-Dedução.

Por conseguinte, o cerne para o desate da questão controvertida em relação ao principal de IRPJ é o valor de IRRF. Se deve ser considerado o montante de R\$ 21.083.759,12 ou de R\$ 22.026.837,71.

Se for agasalhado o valor de IRRF de R\$ 22.026.837,71, ao invés de R\$ 21.083.759,12, não remanescerá controvérsia, pois o valor da exigência de IRPJ (principal) será de R\$ 269.411,34, já reconhecido como devido pela recorrente, e pago ao tempo do recurso.

Pois bem.

A recorrente articula que o autuante reconheceu o saldo inicial de IRRF no valor de R\$ 886.218,08, mais o total parcial de R\$ 21.140.619,62, totalizando R\$ 22.026.837,71, conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Nesse passo, transcrevo excerto do TVF (fl. 149), no qual consta um dos motivos para aplicação das multas isoladas:

Ocorre, no entanto, que estas retenções de IRRF ocorreram no decorrer do ano-calendário de 2002 e foram insuficientes nos meses de janeiro e fevereiro de 2002, conforme demonstra, cabendo, dessa forma o lançamento da Multa Isolada sobre estas diferenças:

Mês	IRRF s/ Apl Fin	IRRF Cód 8045	Total	Comp em DIPJ	Saldo de IRRF
SLD INICIAL	886.218,08	-	886.218,08		
jan/02	143.371,17	743.410,83	886.782,00	2.357.471,31	-584.471,23
fev/02	78.999,12	757.158,45	836.157,57	3.198.835,02	-2.362.677,45
mar/02	78.007,52	908.157,32	986.164,84	800.884,28	185.280,56
abr/02	801.771,75	783.035,81	1.584.807,56	1.621.338,71	148.749,41
mai/02	711.442,52	714.173,51	1.425.616,03	1.127.200,51	447.164,93
jun/02	7.099.733,10	863.363,02	7.963.096,12	-	8.410.261,05
jul/02	420.482,14	771.285,88	1.191.768,02	2.924.298,74	6.677.730,33
ago/02	201.228,54	1.008.803,96	1.210.032,50	2.849.130,54	5.038.632,29
set/02	39.064,32	1.379.289,80	1.418.354,12	2.074.537,35	4.382.449,06
out/02	50.627,86	803.625,97	854.253,83	930.027,07	4.306.675,82
nov/02	328.167,28	1.036.878,17	1.365.045,45	-	5.671.721,27
dez/02	343.553,16	1.074.988,43	1.418.541,59	3.200.035,59	3.890.227,27
Totais	10.296.448,48	10.844.171,15	21.140.619,63	21.083.759,12	3.890.227,27

Do quadro constante do TVF, vê-se que o autuante considerou haver estimativas de IRPJ pagos a menor em janeiro e em fevereiro de 2002, em decorrência de deduções indevidas de IRRF. A estimativa paga a menor em janeiro, derivada da *indevida dedução de IRRF*, é de R\$ 584.471,23, que corresponde à *diferença* (R\$ 886.218,08 + R\$ 886.782,00) – R\$ 2.357.471,31. A estimativa paga a menor em fevereiro é de R\$ 2.362.677,45, correspondente à diferença R\$ 836.157,57 – R\$ 3.198.835,02.

Nota-se que o autuante considerou o saldo inicial de IRRF de R\$ 886.218,08, para apuração da estimativa de IRPJ paga a menor. Estranhamente, porém, ao totalizar o valor de IRRF considerado para tanto, desprezou os mesmos R\$ 886.218,08, vez que a somatória dos valores considerados pelo autuante totaliza R\$ 22.026.837,71, e não R\$ 21.140.619,63.

A evidência maior de que o *autuante considerara o saldo inicial de IRRF de R\$ 886.218,08* aflora do “Resumo – IRPJ Estimativa” (fl. 150) do TVF. Nele figura o total de estimativas de IRPJ pagas a menor, que resulta da somatória de IRRF indevidamente deduzidos como acima descrito com o valor de PIS-Dedução (ambos glosados), sobre a qual recaíram as multas isoladas.

E são exatamente esses valores de multas isoladas que constam no instrumento específico do auto de infração, ou seja, são os valores exigidos a esse título, como constato nas fls. 139, 142 e 143.

Apenas cito os meses de janeiro e de fevereiro, constantes no resumo do TVF (fl. 150) para clareza dessa constatação.

Janeiro: *glosas efetuadas de IRRF de R\$ 584.471,23 e de PIS-Dedução de R\$ 76.804,89; falta de recolhimento de R\$ 661.276,12 (somatória das glosas); multa isolada de R\$ 330.638,06.*

Fevereiro: *glosas efetuadas de IRRF de R\$ 2.362.677,45 e de PIS-Dedução de R\$ 115.531,65; falta de recolhimento de R\$ 2.478.208,10 (somatória das glosas); multa isolada de R\$ 1.239.104,55.*

Assim, sucessivamente, totalizando a exigência de multas isoladas de R\$ 2.079.819,31.

São os valores atestados no TVF que figuram no instrumento específico do auto de infração (fls. 139, 140, 142 a 144).

Aproveito para transcrever o quadro formulado no acórdão *a quo*, que igualmente expressa o que ora se constata (fl. 289):

Período	Falta de Recolhimento apurada no Auto (fls. 150)			Estimativas indicadas pela impugnante (fls. 181)
	Total (A+B)	PIS (A)	IRRF (B)	
Jan-02	661.276,12	76.804,89	584.471,23	584.471,33
Fev-02	2.478.209,10	115.531,65	2.362.677,45	2.362.677,44
Mar-02	154.347,42	154.347,42	-	(185.280,55)
Abr-02	100.130,21	100.130,21	-	36.531,14
Mai-02	109.270,25	109.270,25	-	(298.415,51)
Jun-02	-	-	-	(8.348.760,20)
Jul-02	92.874,79	92.874,79	-	(6.230.565,42)
Ago-02	90.427,60	90.427,60	-	(4.181.623,69)
Set-02	130.380,17	130.380,17	-	(3.070.975,56)
Out-02	75.599,42	75.599,42	-	(2.471.439,97)
Nov-02	61.893,36	61.893,36	-	(3.564.630,46)
Dez-02	205.230,18	205.230,18	-	177.341,37

Em face disso tudo, é indisfarçável que o *autuante reconheceu o valor de IRRF de R\$ 886.218,08*, tal como os demais valores de IRRF por ele apurados, divergentes do constante na DIPJ/03.

Não me resultam dúvidas quanto ao reconhecimento pelo autuante do saldo de IRRF de R\$ 886.218,08, com o que o valor exigível de principal de IRPJ passa a ser de R\$ 269.411,34 (R\$ 3.765.837,28 – R\$ 3.496.425,94), e não de R\$ 1.212.489,93 (R\$ 4.708.915,87 – R\$ 3.496.425,94).

Sob essa ordem de considerações, dou provimento ao recurso sobre a questão do principal de IRPJ.

As demais questões dizem respeito às multas isoladas por pagamento a menor das estimativas de IRPJ do mesmo ano-calendário a que se refere o IRPJ exigido.

É inegável a consecução da decadência em relação às multas isoladas sobre as estimativas de janeiro a março de 2002, porquanto o auto de infração se aperfeiçoou em 22/04/07 (fl. 155). Isso, pois houve pagamento de IRPJ por estimativa, ainda que menor, sendo certo a aplicabilidade do art. 150, § 4º, do CTN.

É evidente que o prazo decadencial contido no art. 150, § 4º, do CTN é aplicável às multas.

Ao teor do CTN, art. 113, § 3º, o inadimplemento da obrigação acessória (dever de pagar no vencimento as estimativas de IRPJ) converte-a em obrigação principal. Ainda, conforme o art. 139 do CTN, o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, e, na dicção do art. 142 do CTN, o crédito tributário compreende a penalidade aplicável – ainda que a linguagem do CTN seja criticável. E o § 4º do art. 150 do CTN fala “considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o *crédito*”, com o decurso de 5 anos do fato gerador, ao estabelecer a homologação tácita, contraface da decadência do “direito” de lançar.

Ademais, suponha-se o caso de pagamento parcial do tributo – como é o caso dos autos, embora a questão da decadência não se refira à multa proporcional. Ao ser lavrado o auto de infração com exigência do principal e de multa de ofício (como a proporcional), seria considerado o prazo decadencial do art. 173, I, do CTN? Claro que não; inclusive quanto à multa combinada. Seria aplicável o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN.

Mas, para além disso, o que se divisa aqui é a concomitância da exigência de multa proporcional (sobre o IRPJ) e de multas isoladas.

Sobre a questão já tive oportunidade de me manifestar diversas vezes.

Aproveito, outrossim, para transcrever o que deduzi sobre a matéria no Acórdão nº 1103-00.379, da sessão de 15/12/10, do qual fui relator:

Bem se sabe que a partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”¹.

¹ Pagamento por Estimativa

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.

Não por menos a Instrução Normativa 93/97, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/96, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

Ora, com a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor dos IRPJ efetivos e não pagos², juntamente com a exigência desses tributos, como se pretender aplicar, ao mesmo tempo, a multa de 50% sobre o IRPJ por estimativa não pagos dos mesmos anos-calendário³? Constitui, a meu ver, uma incoerência lógica, teleológica e axiológica a aplicação concomitante dessas multas, à vista do bem jurídico tutelado.

(...)

É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação das multas de ofício de 75% sobre o valor não pago dos IRPJ efetivamente devidos, cobráveis juntamente com esses, exclui a aplicação das multas de ofício de 50% (multas isoladas) sobre o valor não pago dos IRPJ mensais por estimativa, dos mesmos anos-calendário.

Isso, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

*Apenado o **continente**, desnecessário e incabível apena o **conteúdo**. Se já se penaliza o **todo**, não há sentido em se penalizar também a **parte do todo**. Noutros termos, é a aplicação do princípio da consunção em matéria penal.*

§ 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.

(...)

Pagamento por Estimativa

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

(...)

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, 26, 55 e 71, desta Lei.

² Multa do art. 44, I, da Lei 9.430/96, com a redação da Lei 11.488/07, ou multa do art. 44, I e § 1º, I, da Lei 9.430/96 na redação original.

³ Multa isolada do art. 44, II, “b”, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei 11.488/07.

*Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo?
Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos – e mesmo finalísticos (teleológicos).*

Nessa linha de considerações, dou provimento ao recurso sobre as questões das multas isoladas.

No que pertine aos juros sobre a multa de ofício, faço as seguintes ponderações.

O art. 61, *caput* e § 3º, da Lei 9.430/96 dispõe:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

O *caput* do art. 61 ao falar em débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” quis se referir, a meu ver, a débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições, na linguagem do preceito).

Ou seja, o *caput* do art. 61 quis se referir a débitos correspondentes a tributos (e contribuições) - que são os débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições) - e não a débitos de penalidades decorrentes de não pagamento de tributos.

A chancelar tal entendimento milita o próprio *caput* do art. 61 em questão, pois nele é previsto que sobre tais débitos incide multa de mora (a penalidade).

Se o que o *caput* do art. 61 quis dizer com o uso do termo “decorrentes” foi débitos decorrentes de fatos geradores de tributos, e assim é como vejo, a expressão “decorrentes” constitui erronia.

Débitos decorrentes de fatos geradores tributários são os tributos (e contribuições, na fala do preceito). É dizer, tributos já são os débitos. Nessa linha, o *caput* do art. 61 deve ser lido: os débitos para com a União de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal ... serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. Portanto, como já dito, o *caput* do art. 61 se refere a débitos de tributos (e contribuições, conforme o preceito), os quais são acrescidos de multa de mora⁴.

⁴ Aliás, nem juros nem multa decorrem de tributos; eles decorrem da falta de pagamento de tributos - como também já se havia dito. MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

O § 3º do art. 61 prevê que os débitos de que trata este artigo são acrescidos de multa de mora. Os débitos em questão são os ora mencionados (tributos). São os débitos referidos no *caput* do art. 61. A multa de mora é *consequência* prescrita no *caput* para os débitos nele referidos.

Se o legislador quisesse que os juros de mora incidissem também sobre multa de mora ele assim teria previsto, tal como quis fazer e fez para o lançamento de multa de mora previsto no art. 43 da mesma lei. Aí ele previu que sobre a multa de mora ou sobre os juros de mora ou sobre dos dois, constituídos (lançados) sem tributo, incidem juros de mora a partir do 1º dia do mês seguinte ao do vencimento do lançamento.

Portanto, seja numa interpretação lógica, seja numa interpretação sistemática, sobre a multa de mora - consequência prevista no *caput* aos débitos nele referidos - prevista no art. 61 não incidem juros de mora à taxa Selic.

Ora, se sobre a multa de mora não são aplicáveis juros moratórios à taxa Selic ao teor do art. 61 da Lei 9.430/96, com igualdade de razões, não se hão de aplicar tais juros sobre a multa de ofício, porquanto ambas apresentam o mesmo caráter punitivo ou apenatório.

Aliás, incidem juros moratórios na forma do § 3º do art. 61 sobre os débitos de que trata o *caput* do art. 61, i.e., sobre tributos (e contribuições) – jamais sobre multa de ofício, até porque se a multa de ofício estivesse incluída no art. 61, chegar-se-ia ao absurdo de se ter de concluir que esse artigo prevê a incidência de multa de mora sobre multa de ofício. Isso porque, sobre os débitos a que se refere o art. 61, é prevista a aplicação da multa de mora (além dos juros de mora à taxa Selic).

Já, o art. 43 da Lei 9.430/96 tem a seguinte dicção:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Numa interpretação lógica e sistemática, entendo que a multa referida no art. 43 é a multa de mora, pois a multa de ofício, ainda que aplicada isoladamente, é prevista no art. 44 da mesma lei.

O art. 43 da Lei 9.430/96, nesse sentido, reforça, a meu ver, o entendimento sobre o alcance do art. 61 dessa lei: segundo o art. 43 da Lei 9.430/96, se o auto de infração for lavrado para exigência isolada de multa de mora, aí sim é prevista a incidência de juros à taxa Selic, mas a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento da multa de mora exigida.

Em razão disso tudo, não vejo como serem aplicáveis juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

De outra parte, o CTN utiliza a expressão “crédito tributário” com conotações diversas: ora para conceituá-lo como o tributo e a penalidade pecuniária (arts. 139 e 142 c/c os arts. 113, § 1º e 121, do CTN), ora lhe fazendo referência somente como tributo – é o caso, por ex., do art. 164 do CTN:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º. A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º. Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobras-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Se o art. 164 do CTN diz que cabe consignar judicialmente a importância do “crédito tributário” quando há *subordinação de seu recebimento ao pagamento de penalidade*, o “crédito tributário” é aí empregado no sentido de *tributo, sem incluir a penalidade pecuniária*.

O mesmo se entrevê no art. 161, *caput*, do CTN:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O *caput* do art. 161 dispõe sobre a incidência de juros de mora sobre o “crédito tributário”, sem prejuízo da incidência das penalidades cabíveis.

Logo, o “crédito tributário” é utilizado aqui como sinônima de tributo - pois *sobre tal crédito é que incidem as penalidades cabíveis*, além dos juros de mora.

O § 1º do art. 161 do CTN, evidentemente, subordina-se ao *caput* do dispositivo. Outrossim, também não vejo como ser aplicável à multa de ofício os juros de mora previstos no § 1º do art. 161 do CTN (juros de 1% ao mês), porquanto, como visto, o *caput* do art. 161 do CTN se refere a crédito tributário como tributo (e só).

Pelas razões e nos termos postos, dou provimento ao recurso para afastar a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, pelas razões e nos termos postos.

Como já visto, no que concerne ao principal de IRPJ, a lide ficou limitada à exigência de R\$ 943.078,61 (R\$ 1.212.489,94 – R\$ 269.411,33), vez que a recorrente reconheceu ser devido o montante de R\$ 269.411,33 e o pagou com juros e multa reduzida em 30% (supostamente com valor correto de juros e de multa - cópia DARF, fl. 346).

Diante de tudo que foi deduzido, e nessa ordem de juízo, dou provimento ao recurso, devendo o órgão de origem verificar se o pagamento do principal de R\$ 269.411,43, feito antes de escoado o prazo do recurso, deu-se corretamente com juros de mora e redução de 30% da multa de ofício.

É o meu voto.

Marcos Shigeo Takata
(assinatura digital)

Voto Vencedor

Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva – Redator designado

O relator, com o brilho habitual, votou pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Neste particular, penso de modo diverso.

O CTN – Código Tributário Nacional determina, no art. 161, a incidência de juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Na definição de crédito tributário, incluem-se as multas, conforme o comando do art. 139 do referido Código.

Os art. 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96 prescrevem a aplicação da taxa Selic como juros de mora aos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica.

A exceção se restringe à multa de mora, por disposição expressa do art. 16, parágrafo único, do Decreto-lei 2.323/1987 e art. 6º do Decreto-lei 2.331/1987, reproduzidos no art. 953, §2º, do RIR/1999.

Vê-se, pois, que incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

Em tudo o mais, acompanho o voto do relator.

Aloysio José Percínio da Silva
(assinatura digital)