



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

Processo nº 10882.001126/2008-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.217 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de outubro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ E CSLL
Recorrente FLINT INK DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4º. do CTN.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base).

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. A partir de 01/10/2002, por força da Medida Provisória nº 66, de 2002, que deu nova redação ao artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação de tributos e contribuições, para ser válida e eficaz, deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência. Por maioria de votos, cancelar a exigência da multa isolada em função da concomitância. Vencido o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Pelo voto de qualidade, rejeitar a compensação em função da ausência da Dcomp. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira que aceitavam a compensação e votaram pela conversão do julgamento em diligência, para verificação da procedência do crédito. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

FLINT INK DO BRASIL LTDA recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa, que julgou procedente a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL E MULTA ISOLADA de 50% pela falta de recolhimento/declaração de estimativas apuradas como devidas durante o ano-calendário 2003, lavrados em 16/04/2008 (fls. 47/73), contra a contribuinte em epígrafe, em decorrência do procedimento de fiscalização autorizado pelo Registro de Procedimento Fiscal – RPF nº 08.1.13.00.2008000832– Revisão Interna da DIPJ/2004, ano-calendário de 2003.

Conforme DEMONSTRATIVOS CONSOLIDADOS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO PROCESSO (fls. 02/03) foi formalizada a exigência no total de R\$ 2.658.805,43, já incluídos o principal, a multa isolada, a multa de ofício e os juros de mora calculados até a data da lavratura, assim discriminados: (...)

AÇÃO FISCAL de fls. 47/50, sendo adiante reproduzido parcialmente:

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, durante o procedimento fiscal determinado no Registro de Procedimento Fiscal nº 08.1.13.00.2008000832, contra a empresa FLINT INK DO BRASIL LTDA., CNPJ

Nº 33.084.922/000183, doravante denominada FLINT INK, apurei infrações à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas —IRPJ, relativas ao período base de 2003, adiante detalhadas.

1. DESCRICAO DOS FATOS

Inicialmente cumpre informar que o presente Termo de Verificação vai se ater especificamente ao tributo IRPJ.

Dito isto, informo que o presente Procedimento Fiscal é decorrente do procedimento DE REVISÃO DE DECLARAÇÃO, do anocalendário de 2003, amparado pelo RPF nº 0811300.2008.000832, tendo sido apurado o que segue:

A FLINT INK foi intimada em 26/02/2008 (fl. 04), tomou ciência em 29/02/2008, conforme Aviso de Recebimento — AR, à fl. 05, solicitou prorrogação de mais cinco dias úteis em 07/03/2008 (fls. 06/26) e atendeu a intimação em 14/03/2008 (fl. 27).

2. DA ANÁLISE A presente Revisão de Declaração se originou da divergência constatada entre os valores de IRPJ a Pagar, informados em DIPJ versus valores informados em DCTF e recolhimentos efetuados, conforme a seguir descrito:

Em sua resposta, a FLINT INK informou que efetuou pagamentos a maior do IRPJ Estimativa, no decorrer do anocalendário de 2002, que foram devidamente compensados na apuração do IRPJ Estimativa, no anocalendário de 2003, conforme o artigo 66, da Lei nº 8.383, de 30/12/1991 e artigos 165 e 170 do Código Tributário Nacional.

Inicialmente, cumpre informar que, com o advento da Instrução Normativa nº 210/2002, as compensações efetuadas pelo sujeito passivo deverão ser feitas, por meio de Declaração de Compensação (PERDCOMP). É o que informa o artigo 21, parágrafos 1º, 2º e 6º, abaixo descritos:

(...)

Dito isto, passemos à análise efetiva por tributo.

2.1— IRPJ ESTIMATIVA A alegação da FLINT INK não deve prosperar, pois não foram apresentadas as Declarações de Compensação respectivas. As compensações alegadas pela FLINT INK não foram consideradas, tendo em vista que, a partir de outubro de 2002, a compensação somente pode ser feita por meio de Declaração de Compensação, em atendimento à Instrução Normativa SRF nº 210/2002 e alterações posteriores. Cabe, portanto a multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ estimado, dos períodos de apuração de janeiro, maio e julho de 2003, no montante de R\$354.206,28, conforme abaixo demonstrado:

(...)

Quanto aos valores lançados relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL, abaixo reproduz-se o Termo de Verificação Fiscal de fls. 61/64:

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, durante o procedimento fiscal determinado no Registro de Procedimento Fiscal nº 0811300.2008.000832, contra a empresa FLINT INK DO BRASIL LTDA., CNPJ Nº 33.084.922/000183, doravante denominada FLINT INK,

apurei infrações à legislação da Contribuição Social sobre o Lucro LíquidoCSLL, relativas ao período base de 2003, adiante detalhadas.

1. DESCRIÇÃO DOS FATOS Inicialmente cumpre informar que o presente Termo de Verificação vai se ater especificamente ao tributo CSLL.

Dito isto, informo que o presente Procedimento Fiscal é decorrente do procedimento DE REVISÃO DE DECLARAÇÃO, do anocalendarário de 2003, amparado pelo RPF nº 0811300.2008.000832, tendo sido apurado o que segue:

A FLINT INK foi intimada em 26/02/2008 (fl. 04), tomou ciência em 29/02/2008, conforme Aviso de Recebimento — AR, à fl. 05, solicitou prorrogação de mais cinco dias úteis em 07/03/2008 (fls. 06/26) e atendeu a intimação em 14/03/2008 (fl. 27).

(...)

Tendo sido dada ciência da autuação, por via postal, em 29/04/2008 (Aviso de Recebimento à fl. 75), a fiscalizada interpôs, em 29/05/2008, as impugnações juntadas às fls. 77/90 (IRPJ) e 225/237 (CSLL), de igual teor, alegando as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas.

Preliminarmente, questiona a ocorrência da decadência de parcela dos valores lançados em 29/04/2008, como abaixo reproduzse:

Como o Auto de Infração, do qual a FLINT INK tomou ciência em 29 de abril de 2008, exige valores alcançados pela decadência, impõe-se a exclusão imediata dos créditos tributários referentes aos fatos gerados ocorridos entre 1º de janeiro de 2003 e 28 de abril de 2003, pois estes estão inegavelmente extintos, por força da homologação tácita a que se refere o art.150, § 4º, do CTN.

Quanto ao mérito, alega que os valores de IRPJ e CSLL lançados pela fiscalização teriam sido devidamente apurados e compensados diretamente na contabilidade da empresa, utilizando-se de créditos oriundos de pagamentos a maior de IRPJ e CSLL, recolhidos durante o anocalendarário 2002.

Afirma a Impugnante que, segundo previsão contida no art. 66 da Lei nº 8383 de 30 de dezembro de 1991, desnecessária seria a apresentação de Declaração de compensação entre “tributos, contribuições e receitas da mesma espécie”, transcrevendo acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que ratificariam sua defesa e pugnando pelo cancelamento do lançamento, tendo em vista que se basearia em mero descumprimento de obrigação formal.

Por fim, questiona a exigência cumulativa de multa de ofício e multa isolada.

A decisão recorrida está assim ementada:

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS. A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

CONSTITUCIONALIDADE. CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para análise de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, de apreciação exclusiva do Poder Judiciário, restringindo-se o contencioso administrativo ao controle de legalidade dos atos praticados pelos agentes do fisco.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. A partir de 01/10/2002, por força da Medida Provisória nº 66, de 2002, que deu nova redação ao artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, a compensação de tributos e contribuições, para ser válida e eficaz, deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento, nos seguintes termos:

4. DO PEDIDO

Preliminarmente, a Recorrente requer seja dado provimento do recurso para que sejam cancelados os autos de infração, no que tange aos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos de 01.01.2003 a 28.04.2003, em razão da decadência, nos termos do §4º do artigo 150 do CTN.

Com relação ao mérito, a Recorrente requer que o presente recurso seja provido para cancelar integralmente os autos de infração.

Caso os autos de infração não sejam integralmente cancelados, requer o cancelamento da imposição cumulativa de multa de ofício e de multa isolada sobre os valores compensados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e regimentais para sua admissibilidade, dele conheço.

Conforme relatado, trata-se de exigência do IRPJ e CSLL devido no ajuste anual do ano-calendário de 2003, com multa de 75%, bem como das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais.

O lançamento tem origem em revisão interna, tendo sido constatado que o contribuinte, optante pelo lucro real anual, deixou de recolher/declarar em DCTF os valores devidos mensalmente por estimativa de jan/fev/mar-2003.

Na DIPJ o contribuinte registrou que esses valores não recolhidos teriam sido compensados com o saldo negativo de recolhimentos do ano-calendário de 2002 (estimativas a maior), porém não havia apresentado DCOMP.

A DRJ manteve integralmente a exigência.

Passo a apreciar as razões recursais.

DA DECADÊNCIA

Preliminarmente, argui a contribuinte a ocorrência da decadência dos valores devidos no período. Afirma que, tendo tomado ciência dos autos de infração atacados em 29/04/2008, os valores de créditos tributários apurados anteriormente a 29/04/2003 restariam homologados, não cabendo lançamentos quanto a eventuais diferenças apuradas.

De plano, cumpre registrar não ter ocorrido lançamento dos valores devidos a título de estimativa nos meses de janeiro a abril de 2003, mas tão-somente a multa isolada por falta de recolhimento de diferenças de antecipações não realizadas, além do ajuste ao final do período (em 31/12/2003).

E, No que concerne ao prazo de que dispõe a Fazenda Pública para constituição do crédito tributário importa, inicialmente, destacar que no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, não basta que a legislação ordinária tenha atribuído ao sujeito passivo o dever de apurar e pagar o imposto devido, antes de qualquer procedimento de verificação pelo Fisco.

É necessário que o sujeito passivo tenha efetuado **a apuração e o pagamento**, ainda que parcial do imposto para que a norma de contagem do prazo decadencial possa ser antecipada da regra geral prevista no art. 173, I, do Código Tributário Nacional - CTN para a regra especial prevista no art. 150, §4º do mesmo diploma legal.

Sob tais pressupostos, a atividade de homologação da Fazenda Pública deve incidir sobre o pagamento efetuado, não sendo possível a incidência da norma do lançamento

por homologação, nos casos em que o sujeito passivo não apura tributo devido, e nos casos em que apesar de apurar tributo devido, não efetua qualquer pagamento correspondente. Nesse sentido, o pagamento, enquanto modalidade de extinção de crédito tributário, configura-se imprescindível para a antecipação da contagem do prazo decadencial do lançamento, nos moldes previstos no art. 150, §4º do CTN.

Como as exigências de IRPJ e CSLL nos autos referem-se ao saldo a pagar devido no ajuste em 31/12/2003, não há que se falar em decadência do direito à constituição de tais créditos pela Fazenda Nacional.

Por outro lado, no caso da aplicação da multa isolada, prevista na atual redação do art. 44, inciso II, "b" da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, imposta justamente por falta de pagamento da estimativa, independente da apuração de tributo devido na apuração de ajuste, não poderia seguir o disposto no §4º do art. 150 do CTN, uma vez que é aplicada em função do descumprimento de falta de recolhimento de antecipações obrigatórias, não caracterizando constituição de ofício de tributo em substituição ao lançamento por homologação não realizado pela contribuinte.

Nesse sentido, oportuno reproduzir o voto da ilustríssima julgadora Maria Lucia Aguilera, declarado no Acórdão nº 05-28.079, de 26 de janeiro de 2010, que reflete o entendimento aqui esposado:

A maioria da Turma adota o entendimento de que a multa isolada em questão, que decorre da falta de pagamento mensal das estimativas do IRPJ e da CSLL devidas no curso do ano-calendário, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e **independe do fato de a estimativa ser exigível.**

Trata-se de obrigação acessória, porque a estimativa não pode ser considerada propriamente um "tributo" devido, a ser extinto, por pagamento, mas apenas uma "antecipação estimada" do tributo, a ser apurado como devido, ao final do período de apuração, que é devida e recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.

Ratificam tal interpretação, as disposições dos arts. 15 e 16 da Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (DOU 29/12/1997), nas quais se verifica que a falta de pagamento das antecipações devidas a título de estimativas de IRPJ e CSLL, somente pode ensejar o lançamento de multa isolada, por descumprimento da obrigação acessória de recolhimento das antecipações mensais, necessárias a validar a opção pelo Lucro Real Anual, não sendo possível o lançamento de ofício das estimativas propriamente ditas. O que demonstra que tal obrigação não se configura, de fato, como obrigação principal. É a seguinte a redação dos dispositivos em comento, in verbis:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 3º do artigo anterior.

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, **após o término do ano-calendário**, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Aliás, é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para justamente penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor.

Caracterizada a natureza jurídica das antecipações devidas a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, que não se confundem com o tributo devido ao final do período de apuração anual, adota-se o entendimento de que a contagem do prazo decadencial também não se pode operar com base nas mesmas regras.

Cumprе concordar com a Relatora que o IRPJ e a CSLL submetem-se à regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN, porque não apenas a legislação atribuiu ao sujeito passivo o dever de apurar e efetuar o pagamento do tributo devido, antes de qualquer procedimento de ofício, mas o contribuinte em questão comprovadamente teria cumprido com tal dever legalmente prescrito.

Todavia, no caso da multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, não é possível a aplicação da regra prevista no art. 150, §4º do CTN, porque se trata de **multa passível apenas de lançamento de ofício**, devendo ser aplicada a regra geral de decadência, para o crédito tributário sujeito a lançamento de ofício, contida no artigo 173, I do CTN, in verbis:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Assinale-se a existência de jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF a referendar tal posicionamento:

Nº Acórdão CSRF/01-05.653 Data da Sessão 27/03/2007 Relator(a) Ivete Malaquias Pessoa Monteiro Ementa: DECADÊNCIA – ESTIMATIVAS – MULTA ISOLADA - Se a Fazenda Pública denegar a homologação ao pagamento realizado pelo contribuinte, o limite temporal para a realização do lançamento de ofício para cobrar o tributo é estabelecido pelo prazo de cinco anos previsto no art. 150. § 4º, do CTN, já que, findo esse prazo, é considerado extinto o crédito tributário. Contudo, não há falar em lançamento por homologação no caso de falta de recolhimento de estimativas. O valor pago a esse título não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda e da CSLL só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, inclusive no caso de penalidades, está prevista no artigo 173 do CTN. Recurso especial provido.

No caso sob apreciação, como o lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais devidas de janeiro a março de 2003, já poderia ter sido efetuado no próprio ano-calendário de 2003, o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/2004, tendo por termo final 31/12/2009, não estando decaído o crédito tributário constituído e cientificado à contribuinte em 29/04/2008.

COMPENSAÇÕES

Conforme relatado, em análise às declarações apresentadas relativamente ao ano-calendário 2003 (DIPJ 2004 e DCTF), bem como aos respectivos recolhimentos efetuados no período, foram apuradas pela autoridade fiscal da DRF as seguintes divergências:

IRPJ					
PA	DIPJ	DCTF	PAGTOS	DIPJ-DCTF	DIPJ- PAGTOS
jan/03	361.110,89	335.587,80	335.587,80	25.523,09	25.523,09
mai/03	1.061.225,24	391.443,80	391.443,80	669.781,44	669.781,44
jul/03	137.525,52	124.417,49	124.417,49	13.108,03	13.108,03
TOTAIS	1.559.861,65	851.449,09	851.449,09	708.412,56	708.412,56

CSLL					
PA	DIPJ	DCTF	PAGTOS	DIPJ-DCTF	DIPJ- PAGTOS
jan/03	135.209,60	126.533,05	126.533,05	8.676,55	8.676,55
mai/03	392.994,23	145.954,76	145.954,76	247.039,47	247.039,47
ago/03	120.196,73	115.361,81	115.361,81	4.834,92	4.834,92
TOTAIS	648.400,56	387.849,62	387.849,62	260.550,94	260.550,94

Em sua defesa, alega a contribuinte que tais divergências teriam sido objeto de compensações efetuadas diretamente em sua contabilidade, considerando ter sido devidamente extintos os referidos débitos.

A propósito, oportuno se apresenta fazer um breve relato sobre a compensação no âmbito do Direito Tributário.

Em que pese o artigo 156, do Código Tributário Nacional, prever a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário, somente com a edição da Lei

nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, a contribuinte passou a poder efetuar a compensação de tributos e contribuições federais, estando tal direito ainda restrito a débitos e créditos da mesma espécie e destinação constitucional.

A partir da promulgação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, foi derogada a citada restrição, sendo, porém, estabelecida a necessidade de requerimento para compensação de tributos e contribuições de espécies diferentes.

Para a compensação referente a débitos e créditos de mesma espécie permaneceu dispensada a formalização de pedido até 30/09/2002, quando entrou em vigor a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, estabelecendo o regramento da compensação relativa a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, com profundas alterações.

Na nova sistemática de compensação, nascida com a edição do mencionado diploma legal, posteriormente convertido na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passou a ser obrigatória a apresentação de Declarações de Compensação (DCOMP), as quais extinguem o débito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, nos termos da nova redação do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996:

“Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º. A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º. A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”

Assim, no caso de saldo a pagar até 30/09/2002, era possível a utilização de direitos creditórios relativos ao ano de 2001 e anteriores para compensar débitos de mesma natureza (ajuste anual, estimativas e IRRF) sem a formalização de processo.

Após 30/09/2002, mesmo se restasse comprovada nos registros contábeis a compensação de débitos de mesma natureza, tal procedimento não poderia ser aceito pelo Fisco, pois, nos termos do § 1º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, a compensação, para ser válida e eficaz, deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Ou seja, de acordo com a nova legislação vigente desde 01/10/2002, não se admite mais a compensação simplesmente na escrituração da pessoa jurídica, ainda que se trate de tributos da mesma espécie.

O entendimento esposado já foi inclusive expressamente exteriorizado pela Administração Tributária na Instrução Normativa SRF nº 323, de 24 de abril de 2003, cujo artigo 1º incluiu no art. 21 da IN SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, o seguinte parágrafo:

“§ 6º. A Declaração de Compensação deverá ser apresentada pelo sujeito passivo ainda que o débito e o crédito objeto da compensação se refiram a um mesmo tributo ou contribuição (Incluído pela IN SRF 323, de 2003).”

Os ilustres autores de “*Imposto de Renda das Empresas*”, Hiromi Higuchi e Fábio Hiroshi Higuchi, fazem esclarecimento próprio para os casos da espécie:

“A partir de 30-09-2002, a compensação do saldo credor de IRPJ de um ano-calendário com o IRPJ devido nos anos seguintes, também precisa ser informada na Declaração de Compensação. O mesmo ocorre com a compensação de saldo credor de CSLL com a CSLL devida nos anos seguintes. (pág. 706, Imposto de Renda das Empresas 2004, 29ª Edição, IR Publicações Ltda.)”

Em resumo, até setembro de 2002, a contribuinte podia compensar o IRPJ e a CSLL mensal estimada, com o saldo negativo de IRPJ e CSLL, de períodos anteriores, materializando o procedimento em sua escrita contábil e declarando o procedimento na DCTF. A partir de outubro de 2002, a empresa, necessariamente, tem que entregar a declaração de compensação para exercer esta modalidade de extinção do crédito tributário.

Como visto da legislação transcrita, descabe razão à requerente, porquanto a formalização da declaração de compensação é atividade obrigatória, para que o Fisco reconheça a extinção do crédito tributário, mediante o exame das informações que devem ser prestadas pelo sujeito passivo, no que se refere aos créditos utilizados, bem como aos débitos compensados. Assim, não há como considerar extintos os valores que não foram pagos ou devidamente compensados.

Além disso, embora não fosse imprescindível para solução do litígio instaurado, a contribuinte não exibiu, nos autos, a escrituração contábil/fiscal, demonstrando as compensações realizadas, limitando-se a anexar os DARF origem do suposto recolhimento a maior.

E, em análise aos sistemas da RFB, foram localizados os referidos DARF, já integralmente alocados a débitos de IRPJ e CSLL relativos a novembro de 2002, declarados em DCTF retificadora, ativa, nº 81776463, apresentada em 2004, ora anexados aos autos, não restando qualquer crédito passível de compensação com os tributos exigidos no presente processo.

Dessa forma, não tendo sido comprovada a extinção dos créditos tributários em litígio, mantém-se o lançamento quanto às divergências lançadas.

DA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA (50%) EM CONCOMITANCIA COM A MULTA DE OFÍCIO (75%)

A recorrente contesta a possibilidade de cobrança da multa isolada após o encerramento do período base objeto de lançamento de ofício. Entende que, somente ao final do ano-base, ao elaborar sua declaração de ajuste, é que o contribuinte tem a base de cálculo definitiva para a apuração dessas exações. Também refuta a aplicação cumulativa da multa de ofício com a multa isolada. Nesse sentido argúi duplicidade de cobrança sobre um mesmo tributo e falta de previsão legal para cumulação de multas.

Com efeito, a contribuinte ao infringir a legislação de regência, deixando de pagar ou recolher tributo (IRPJ/CSLL Estimativa e IRPJ/CSLL no ajuste) e não declarar ou prestar declaração inexata, ficou sujeita à multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007, que assim dispõe:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo acrescentado)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Conforme o próprio texto do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, acima reproduzido, a multa de ofício aplicada (75%) incide sobre imposto ou contribuição não recolhidos, enquanto que a multa de ofício isolada (50%) incide sobre pagamento mensal que

deixou de ser efetuado. Ressalte-se que o valor a ser pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, pois, juridicamente, o fato gerador do IR e CSLL só ocorrerá ao final do exercício (31/12), quando serão compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções não autorizadas no cálculo estimado. A materialidade da primeira multa, calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo nos casos de falta de pagamento/declaração inexata, não se confunde com o valor calculado sobre a base estimada ao longo do ano e que deixou de ser paga.

Sendo assim, uma vez verificada falta de pagamento do imposto/da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá tanto a multa sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos, como o imposto/contribuição devidos apurados ao término do exercício (31/12), acrescidos da multa de ofício (sobre o valor desse imposto/contribuição) e juros de mora.

Todavia tem razão o contribuinte ao questionar a aplicação cumulativa da multa por falta de recolhimento das estimativas com a multa proporcional sobre o ajuste anual, sobre as mesmas bases de cálculo.

No que tange a exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ, trata-se de matéria que já possui entendimento sedimentado, tal qual manifestei em diversas decisões no CARF, a exemplo do acórdão CSRF 9101-00.450, de 4/11/2009, cuja ementa transcrevo:

MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual, ou apuração inexistência de tributo a recolher no ajuste anual.

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

“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.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário. (...)”*

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, 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. Isso ocorreu no presente caso, porém essa mesma irregularidade, qual seja, a falta de recolhimento da estimativa refletiu no ajuste anual ensejando a exigência da multa de ofício proporcional de

75%. Logo, estamos diante de duplo penalidade da mesma infração, que a meu ver não tem amparo no citado artigo 44 da Lei 9.430/1996.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

Por fim, para espantar quaisquer duvidas sobre a impossibilidade dessa aplicação cumulativa das multas, é sabido que um dos fatores que levou a mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho.

Vejamos novamente a redação de parte disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

“(…)

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

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;”

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto a impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de ofício, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual. Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir no parágrafo §1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

DO EFEITO CONFISCATÓRIO DA APLICAÇÃO DE MULTAS E JUROS

DE MORA

Quanto aos protestos da impugnante com relação a suposta extrapolação de limites constitucionais, portanto seria inconstitucional a multa aplicada, não compete à

autoridade administrativa apreciar a arguição e declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei, pois essa competência foi atribuída, em caráter privativo, ao Poder Judiciário, pela CF, art. 102.

A mais abalizada doutrina escreve que toda atividade da Administração Pública passa-se na esfera infralegal e que as normas jurídicas, quando emanadas do órgão legiferante competente, gozam de presunção de constitucionalidade, bastando sua mera existência para inferir a sua validade.

Vale dizer que, inovado o sistema jurídico com uma norma emanada do órgão competente, ela passa a pertencer ao sistema, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo seu fiel cumprimento até que seja expungida do mundo jurídico por uma outra superveniente, ou por declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou em controle difuso, neste caso, após a publicação de resolução do Senado Federal.

Como, no caso concreto, essas hipóteses não ocorreram, as normas inquinadas de inconstitucionais pelo impugnante continuam válidas, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-las e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.

De qualquer forma, convém esclarecer, que o princípio do não confisco insculpido na Constituição, em seu art. 150, IV, dirige-se ao legislador infraconstitucional e não à Administração Tributária, que não pode furtar-se à aplicação da norma, baseada em juízo subjetivo sobre a natureza confiscatória da exigência prevista em lei.

Ademais, tal princípio não se aplica às multas, conforme entendimento já consagrado na jurisprudência administrativa, como exemplificam as ementas transcritas na decisão recorrida e que ora reproduzo:

"CONFISCO – A multa constitui penalidade aplicada como sanção de ato ilícito, não se revestindo das características de tributo, sendo inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do artigo 150 da Constituição Federal (Ac. 102-42741, sessão de 20/02/1998).

MULTA DE OFÍCIO – A vedação ao confisco, como limitação ao poder de tributar, restringe-se ao valor do tributo, não extravasando para o percentual aplicável às multas por infrações à legislação tributária. A multa deve, no entanto, ser reduzida aos limites impostos pela Lei nº 9.430/96, conforme preconiza o art. 112 do CTN (Ac. 201-71102, sessão de 15/10/1997)."

Por sua vez, a aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora também está prevista em normas legais em pleno vigor, regularmente citada no auto de infração (artigo 61, § 3º da Lei 9.430 de 1996), portanto, deve ser mantida. Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do CARF:

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos efeitos que gerou. O lançamento é uma atividade vinculada.

No que se refere às citações de acórdãos administrativos, cumpre destacar que não se aplicam ao presente processo, a teor do art. 100, II, do CTN, por inexistir lei que lhes atribua eficácia normativa; cabe ressaltar, ainda, que no tocante a decisões judiciais, em que o interessado não figura em qualquer dos pólos da relação jurídica, as mesmas somente têm efeito entre as partes componentes dos respectivos processos judiciais.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a exigência da multa de ofício isolada.

(assinado digitalmente)
Antônio José Praga de Souza