



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

Processo n° 13971.720164/2014-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.859 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente REAL PLASTIC LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

ANO-CALENDÁRIO: 2009, 2010, 2011

MULTA ISOLADA — a multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

Recurso Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento para cancelar as multas isoladas, nas exatas medidas das bases de cálculos das multas de ofício aplicadas para o IRPJ e a CSLL. Em primeira rodada contra a tese que mantinha integralmente as multas isoladas, ficaram vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin (Relatora) e José Roberto Adelino da Silva, que cancelavam-nas integralmente. Em segunda rodada, onde todos participaram, a tese ganhadora na primeira rodada foi superada pela tese em que as multas isoladas eram absorvidas apenas na exata medida das bases de cálculo das multas de ofícios, ficando vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa que votaram pela tese de negar provimento para manter todas as multas isoladas.

(assinado digitalmente)

ANTÔNIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN - Relator.

EDITADO EM: 27/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (Presidente), Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Jose Roberto Adelino da Silva, Livia De Carli Germano, Abel Nunes de Oliveira Neto, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 16-059.048 - 1ª Turma da DRJ/SPO que procedente em parte a impugnação ao lançamento da multa exigida isoladamente, em decorrência da falta de recolhimentos mensais do IRPJ e da CSLL.

Observo que no caso dos autos, conforme consignado na parte dispositiva do Acórdão da DRJ, foi determinado ao Serviço de Informação de Julgamento a correção dos sistemas informatizados da RFB, desvinculando deste processo os valores correspondentes às multas e juros lançados isoladamente, que passam a ser controlados nos autos do processo nº 13971.720164/2014-25, que formalizou lançamento complementar substitutivo ao anteriormente realizado referente a essas matérias.

Transcrevo abaixo partes do Relatório do Acórdão Recorrido, que bem descreve os fatos ocorridos no feito:

Em decorrência de ação fiscal direta, a contribuinte anteriormente qualificada fora autuada e notificada a recolher ou impugnar créditos tributários de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, incluídos nesses valores a multa proporcional de 75,00% e os juros de mora, calculados até 04/2013. Também nesta mesma ação fiscal, foram lançadas multas isoladas decorrentes de falta de pagamentos de estimativas de IRPJ e CSLL, respectivamente, nos valores de R\$ 2.761.171,11 e de R\$ 745.775,44.

As infrações imputadas ao sujeito passivo teriam sido cometidas nos anos calendário de 2009, 2010 e 2011, tendo sido as exigências tributárias formalizadas, originalmente, nos autos processuais nº 13971.720630/2013-91, cujas razões de impugnação foram as seguintes:

(i) Recebeu benefício de crédito presumido de ICMS com base no Programa Pró-Emprego, concedido pelo Estado de Santa Catarina;

(ii) Independentemente da discussão quanto à natureza da subvenção, se para investimento ou custeio, o crédito presumido de ICMS não é base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, nem para a Cofins, conforme exceção prevista no artigo 1º, inciso V, alínea b das Leis nº 10637/2002 e nº 10.833/2003, tendo ainda a Receita Federal já se posicionado no sentido de que subvenção somente é tributada quando significar ingresso de receita aportada em espécie, consoante Solução de Consulta nº 225, de 6 de agosto de 1997;

(iii) No caso, não houve ingresso de nova receita, sendo que o ICMS incidente sobre vendas está embutido no preço do produto vendido que foi tributado integralmente pelo PIS e Cofins, às alíquotas respectivas de 1,65% e 7,60%;

(iv) A Impugnante não excluiu da base de cálculo dessas contribuições o ICMS correspondente ao crédito presumido por considerá-lo como subvenção para investimento, podendo ser comprovado pela comparação entre a soma das receitas declaradas nos Registros de Apuração de IPI e ICMS em relação à base de cálculo das contribuições informadas na DACON mensal (anexos 1 e 2);

(v) Assim, não sendo o crédito presumido de ICMS receita nova, nem tendo sido excluído da base de cálculo das contribuições, pelo faturamento, os valores lançados são indevidos;

(vi) Mesmo que o crédito presumido não se tratasse de subvenção para investimento, não se caracterizaria como receita tributável para o PIS/Cofins, porque se trataria de uma receita financeira, proveniente do “não desembolso financeiro”, o que é tributado à alíquota zero, conforme artigo 1º do Decreto nº 5442/2002;

(vii) Deve ser observado que, sendo o regime da não-cumulatividade das contribuições, o autuante não realizou a recomposição dos saldos, visto que em determinados meses a contribuinte apresentava saldo credor;

(viii) Conforme observado para o PIS/Cofins, independentemente de a subvenção ser para custeio ou investimento, em nenhum mês a empresa excluiu da base de cálculo das estimativas de IRPJ, calculados com base na receita bruta, o crédito presumido de ICMS, por considerá-lo subvenção;

(ix) O ICMS integra a receita operacional, tendo sido tributado integralmente, conforme demonstrado nos anexos 3 e 4, balancetes, Registro de Apuração do ICMS e Dipj;

(x) Por outro lado, a redução de tributo causada pelo crédito presumido, o qual faz parte o resultado operacional, não foi oferecida novamente à tributação, posto que não se trata de ingresso de receita nova, conforme já abordado para o PIS/Cofins, e a teor do disposto no artigo 7º da IN SRF nº 93/1997;

(xi) Nos meses em que a empresa levantou balancete de redução, ela não excluiu o crédito presumido, posto que ele é integrante do resultado operacional, exceto nos meses de dezembro/2009 e dezembro 2011, em decorrência de destinação para Reserva de Subvenção; entretanto, mesmo nesses meses, o valor da estimativa foi recolhido sem qualquer decréscimo com base no tratamento de subvenção para investimento, conforme pode ser visto pelos anexos 3 e 4, e guias de recolhimento;

(xii) A subvenção foi contabilizada mensalmente como integrante do resultado operacional, sendo que em dezembro dos anos de 2009, 2010 e 2011, a parcela do lucro líquido proveniente deste incentivo foi destinada para Reserva de Lucros, na conta Subvenção para Investimentos, em conformidade com as regras estabelecidas pelo artigo 19 da Lei nº 11.941/2009, tendo também efetuado a exclusão dessa parcela, em dezembro de cada um desses anos, das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;

(xiii) Observe-se que a diferença apurada em relação aos recolhimentos mensais constitui parcela do saldo negativo de IRPJ e CSLL e, ainda que o entendimento fosse de que a subvenção recebida não se qualifica como para investimento, os valores de estimativas mensais já teriam sido recolhidos integralmente, não existindo insuficiência de recolhimento mensal;

(xiv) Assim, a discussão que poderia ser travada seria da destinação da parcela do lucro para Reserva de Subvenção para Investimento, se ficaria restrita à manutenção ou não do saldo negativo de IRPJ e CSLL e/ou pagamentos indevidos ou a maior efetuados pela empresa;

(xv) Juntamente com o presente auto de infração, foi lavrado auto de IPI, objeto do processo nº 13971.720629/2013-67, supostamente por não ter sido debitado por ocasião de saídas com suspensão do imposto; todavia, seus efeitos deveriam ter sido considerados nos cálculos do IRPJ e da CSLL, o que não se sucedeu;

(xvi) O mesmo se aplica aos supostos débitos de PIS/Cofins, cujos valores (regime de competência), constituiriam parcelas dedutíveis do IRPJ e da CSLL;

(xvii) O Conselho de Contribuintes tem decidido ser vedada a cobrança de multa isolada por suposta falta de recolhimento de estimativa com a multa de lançamento de ofício;

(xviii) Há erros nos cálculos da multa isolada: em 2009, foi utilizada equivocadamente a base de subvenção do ano de 2010 para o cálculo da multa isolada de IRPJ; no caso da multa isolada de CSLL, houve equívoco em relação aos meses de 01/2009, 02/2009 e 03/2009;

(xix) O benefício recebido pela empresa é subvenção para investimento, mediante redução de impostos, concedida como estímulo à implantação e expansão de empreendimento econômico;

(xx) Essa intenção, bem como os requisitos necessários para enquadramento no programa Pró-Emprego, está claramente manifestada na Lei nº 13.992/2007, que o instituiu, e no Decreto nº 105/1007, que condicionam a concessão do benefício à apresentação de projeto de investimento, metas de faturamento, de mão-de-obra, prestação de informações, dentre outras obrigações;

(xxi) Os recursos obtidos pela redução de impostos foram canalizados exclusivamente para expansão da própria atividade da empresa, tendo sido investidos, somente no período de 2010/2011, R\$ 17.293.825,10 para ativo imobilizado e ampliação do capital de giro;

(xxii) A empresa preservou os recursos da redução tributária no Patrimônio Líquido, em conta específica de Reserva de Subvenção para Investimentos, conforme previsto no artigo 443, inciso I do RIR/1999, garantindo que os recursos estejam aplicados na atividade da empresa e não sejam distribuídos aos sócios ou retirados de alguma outra forma, em conformidade com as normas contábeis e fiscais vigentes, estando autorizada a excluir a parcela destinada à reserva da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, procedimento que foi objeto da Solução de Consulta nº 324/2012;

(xxiii) A sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, contida no PN 112/78, é plausível em relação às doações recebidas do Poder Público, mas não é aplicável quando a subvenção ocorre mediante isenção ou redução de impostos, carecendo a interpretação do parecer de base legal;

(xxiv) Investimento não é sinônimo de ativo imobilizado (ativo fixo), sendo que para implantação e expansão de empreendimentos econômicos, além de aplicações em imobilizados, é necessário investimento para aumento do capital de giro, estando ambos ligados diretamente à atividade operacional da empresa;

(xxv) É de se observar que o PN CST nº 112/78 apenas citava de forma não conclusiva que o PN CST nº 142/73 complementava investimento com a expressão ativo fixo, mas que este somente foi aplicável até o exercício financeiro de 1977;

(xxvi) Conforme item 2 da Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/86, subvenção pra investimento pode ser interpretada como valor recebido sob a forma de investimentos para capital fixo ou capital de giro.

Os autos processuais foram encaminhados à DRF/Blumenau para cumprimento de diligência proposta por este relator, objetivando corrigir, mediante lançamento complementar, erros de cálculo das multas isoladas do IRPJ e da CSLL. Cumprida a diligência, formalizou-se, mediante o presente processo nº 13971.720164/2014-25, o auto de infração complementar (fls. 2/36), do qual a contribuinte foi notificada em 14/01/2014 (fls. 36).

Nestes autos, a impugnação foi julgada procedente em parte cancelando, conforme demonstrado a seguir, as multas e os juros referentes à insuficiência de recolhimento de estimativas do imposto de renda e da contribuição social de março/2009, junho/2009, dezembro/2009, setembro/2011 e outubro/2011, exigidos mediante o lançamento complementar tratado nestes autos, que substituiu especificamente o anteriormente realizado sobre tal matéria, objeto dos autos nº 13971.720630/2013-91:

Inconformada, a autuada interpôs Recurso Voluntário com vistas a obter a reforma do julgado, arguindo: 1 - são indevidas as diferenças apuradas a título de subvenção para investimento nos autos do Processo 13971-720.630/2013-91, não havendo que se falar em qualquer multa, pois não haverá incidência do seu principal para lhe dar respaldo; 2 - ilegalidade da concomitância entre a multa isolada e a de ofício.

Era o der essencial a ser relatado.

Passo a decidir

Voto

Conselheiro Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

De início anoto que no julgamento do processo 13971-720.630/2013-91, orientei meu voto no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer como indevidas as diferenças apuradas a título de subvenção para investimento.

Contudo, como fui vencida no julgamento do processo principal 13971-720.630/2013-91, em relação ao pedido subsidiário em relação a ilegalidade da concomitância entre as multas isolada e de ofício discutida nestes autos, voto no sentido de dar procedência a este recurso quanto a impossibilidade de aplicação cumulada de ambas as multas conforme esclareço a seguir.

O auto de infração consigna aplicação da multa de ofício de 75% e mais multa isolada de 50%, alegando-se a falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada, citando como embasamento legal os artigos 222 e 843 do RIR/99 e art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96. Ou seja, há cobrança cumulada das duas multas sobre o mesmo evento.

Aqui entendo haver sim situação de concomitância ao passo que 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.

Assim, quanto à imposição de multas isoladas sobre estimativas, sigo o entendimento que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo

não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Neste sentido, sigo entendimento manifestado pela 1a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão 910101.455 de relatoria da Conselheira Karem Jureidini Dias em 15 de agosto de 2012.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. 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, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada, quando se verifica existência de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

Observo que no caso dos autos, conforme consignado na parte dispositiva do Acórdão da DRJ, foi determinado ao Serviço de Informação de Julgamento a correção dos sistemas informatizados da RFB, desvinculando deste processo os valores correspondentes às multas e juros lançados isoladamente, que passam a ser controlados nos autos do processo nº 13971.720164/2014-25, que formalizou lançamento complementar substitutivo ao anteriormente realizado referente a essas matérias.

Contudo, conforme anotado em no início do acórdão em complementação ao voto, anoto que a votação em relação à exclusão da multa isolada, se deu em razão das conclusões a que chegou a turma após os debates, tendo sido considerada como tese vencedora, após as rodadas de debates a defendida pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, abaixo reproduzida, adotando trecho do Acórdão 1201-00.235 — 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

"Da multa isolada

Por derradeiro, nos cabe analisar o argumento da dupla punição por meio de multa isolada e de ofício.

As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da nonna punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "*pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si*

representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada.

Assim, consideramos imperioso verificar se houve, em relação aos fatos que ensejaram a autuação de multas isoladas, também a imposição de multa proporcional e em que medida."

No caso dos autos, chegou-se a conclusão pela exclusão da multa isolada relativa a estimativa do imposto de renda que deixou de ser recolhido foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.

Assim, no caso em questão, em votação de segunda rodada de debates na qual tive que me posicionar sobre a tese vencedora a minha, orientei meu voto para DAR PROVIMENTO ao recurso no sentido de que as multas isoladas devem ser canceladas na exata medida em que as suas bases sejam menores que as bases tributáveis anuais utilizadas para fins de aplicação das multas de ofício de IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin - Relatora



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 27/07/2017 14:57:00.

Documento autenticado digitalmente por LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 27/07/2017.

Documento assinado digitalmente por: ANTONIO BEZERRA NETO em 25/08/2017 e LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN em 27/07/2017.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 06/10/2017.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP06.1017.09243.VCU5

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha2:
37DFF0D33D09A698946C932F55BE572857E01CFB6B4AA4C36F83C54937650006**