



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

Processo nº	15586.000325/2006-20
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1401-001.353 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	26 de novembro de 2014
Matéria	IRPJ
Recorrente	PMG VITÓRIA EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA (MULTIGRAN VITÓRIA EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA)
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2004, 2005

Não merecem prosperam as multas isoladas sobre estimativas se as importâncias já antecipadas, no curso do ano-calendário fiscalizado, superam o montante definitivo do tributo calculado em 31 de dezembro, gerando direito creditório à recorrente, pois as diferenças que servem de base de cálculo às mencionadas sanções, se recolhidas espontaneamente, antes do procedimento fiscal, aumentariam o crédito do autuado em face da União.

Assim, é evidente que, em tais circunstâncias, as multas aplicadas, após o término do período anual de apuração, refletem-se como punição incidente sobre a parcela que seria acrescida ao direito creditório, o que revela a irrazoabilidade da medida punitiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Assinado digitalmente

Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.

Assinado digitalmente

Maurício Pereira Faro - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros Jorge Celso Freire da Silva (Presidente), Mauricio Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Sergio Luiz Bezerra Presta, Antônio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pela contribuinte contra acórdão que julgou procedente em parte o lançamento. Por bem resumir a questão ora examinada, adoto e transcrevo o relatório do órgão julgador *a quo*:

Trata o presente processo de Autos de Infração, lavrados pela DRFNitória, referente aos anos-calendário de 2001, 2003 e 2004, com ciência em 23/11/2006, por meio dos quais foram exigidos da interessada a multa isolada quanto ao IRPJ, no valor de R\$ 219.325,85 (fl. 1361/1363) e multa isolada quanto à CSLL, no valor de R\$ 114.008,62 (fl. 1367/1369), PIS, no valor de R\$ 3.780,84 (fl. 1370/1374) e COFINS, no valor de R\$ 17.450,06 (fl. 1375/1379), ambos com multa de 75 %, no total de R\$ 382.732,93 crédito tributário (fl. 03/06 e 1355).

2. A fiscalização, após as providências do Termo de Início de Fiscalização (fl. 07/08) e Termos de Intimação (fl. 225/256, 428/434, 483, 484/491 632/634, 1121/1122, 1137, 1139, 1141/1159 e 1231/1232), autuou a interessada, conforme Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fl. 1327/1357), no qual, em síntese, relatou toda a ação fiscal, na qual foram examinados documentos e livros, as importações (fl. 1328), devido a diferenças entre valores informados nas DIPJ e registrados no SISCOMEX, feito cotejo com as DCTF.

3. Em relação à autuação, a fiscalização intimou a interessada (fl. 632/634) a se manifestar quanto a diferenças entre valores na DIPJ e LALUR e a apresentar comprovantes de recolhimentos mensais de IRPJ e CSLL, apurados com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, justificando, com documentação, em caso de não recolhimento, conforme demonstrativo (fl. 1340).

4. A interessada apresentou resposta (fl. 635/643), alegando, em síntese, que algumas estimativas foram quitadas pelo ajuste anual; que em alguns meses

teve prejuízo fiscal e que se tivesse efetuado recolhimentos haveria saldo negativo de IRPJ e de CSLL no final dos anos-calendário; que havia valores a compensar, quanto a janeiro de 2004 estando PERD/COMP pendente de retificação; que, entre fevereiro e julho de 2004, recolheu IRPJ a maior que as estimativas apuradas, optando por recolher somente a diferença em julho de 2004; que houve parcelamentos e recolhimentos, nada sendo devido.

5. A fiscalização considerou que houve falta de recolhimento das estimativas para o IRPJ e CSLL, conforme a seguir, autuando com aplicação de multa isolada, nos termos do Art. 44, IV, parágrafo 1º da Lei nº 9.430, de 1996:

A) Ano-calendário de 2001:

Os valores de R\$ 2.911,34 e R\$ 1.746,81, respectivamente, de IRPJ e CSLL, foram escriturados (fl. 672/673) e informados pela interessada em planilha (fl. 666), porém não recolhidos nem declarados em DCTF e em DIPJ (fl. 1280/1286), no mês de dezembro de 2001. Só houve informação na ficha de apuração anual. Os recolhimentos efetuados para este mês se referiam a saldo de IRPJ e CSLL, apurados no ajuste anual (fl. 1343).

B) Ano-calendário de 2003:

A interessada não declarou, em DCTF, os valores mensais devidos de IRPJ e CSLL (fl. 1346); nem efetuou recolhimentos mensais (11348), para setembro a novembro para IRPJ e para agosto a novembro para CSLL. A interessada era obrigada aos recolhimentos mensais, segundo a fiscalização, ainda em caso de prejuízo fiscal ou apuração de base de cálculo negativa para a CSLL.

C) Ano-calendário de 2004:

A interessada não declarou, em DCTF, os valores mensais devidos de IRPJ e CSLL (fl. 1349), nem efetuou recolhimentos mensais (fl. 1348). A interessada era obrigada aos recolhimentos mensais, segundo a fiscalização, ainda em caso de prejuízo fiscal ou apuração de base de cálculo negativa para a CSLL.

Foram apuradas divergências entre os registros do LALUR (fl. 1091/1115) e informados na DIPJ (fl. 1299/1311). A interessada foi intimada a se manifestar (fl. 1350/1351), com a apresentação dos balancetes de suspensão ou redução, com resposta (fl. 1124/1137), que foi considerada com apuração dos valores demonstrados (fl. 1353).

6. A interessada, ainda, foi autuada quanto a receitas operacionais decorrentes de operações próprias contabilizadas indevidamente por conta de terceiros (fl. 1354), com valores sujeitos à incidência de PIS e COFINS, no ano-calendário de 2003, nos valores, respectivamente, de R\$ 3.780,84 e R\$ 17.450,06 (fl. 1355), ambos com multa de 75 % e encargos legais cabíveis.

7. Em sua impugnação (fl. 1382/1385), interposta em 19 de dezembro de 2006, a interessada alegou, em síntese, discordar da exigência da multa isolada, por entender haver esclarecido, quando de sua resosta ao Termo de Intimação nº 6 (fl. 635/643), que as estimativas não recolhidas teriam base no resultado do ano, pois se houvesse recolhido mensalmente, teria acumulado crédito fiscal no encerramento do ano, fato que traria indubitável prejuízo ao erário; que à exceção de dezembro de 2001, os demais períodos geraram prejuízo fiscal.

8. Alegou que a pretensão do fisco era equivocada, ilegal e inconstitucional, tratando-se de confisco. Citou julgados (fl. 1383/1384) e requereu o cancelamento das multas aplicadas.

9. Juntei pesquisa ao Sistema da RFB (fl. 1390/1402). É o relatório.

Em face destes argumentos, 5ª Turma da DRJ/RJOI, proferiu acórdão, assim entendendo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA- IRPJ

Exercício: 2002, 2004, 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. AUTUAÇÃO RELATIVA A PIS E COFINS.

Considera-se não impugnada matéria não expressamente contestada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DERECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA.

Por expressa disposição legal, a falta injustificada de recolhimento de parcela da estimativa enseja, ainda que tenha sido apurados prejuízo fiscal e bases de cálculo negativas da CSLL, a cominação de multa isolada sobre a diferença não recolhida.

MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE

BENIGNA. REDUÇÃO.

Reduz-se o percentual da multa isolada de 75 % para 50% em virtude de alteração na legislação, aplicando: se o princípio da retroatividade benigna, previsto no ordenamento jurídico.

Lançamento Procedente em Parte

Irresignada, a PMG VITÓRIA EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA (atual denominação da MULTIGRAN VITÓRIA EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA) interpôs Recurso Voluntário.

Voto

Conselheiro Relator Maurício Pereira Faro

O presente Recurso Voluntário é tempestivo, motivo pelo qual dele conheço nos termos da lei.

Conforme descrito no relatório, trata-se, na origem, de Auto de Infração para referente aos anos-calendário de 2001, 2003 e 2004, com ciência em 23/11/2006, por meio dos quais foram exigidos da interessada a multa isolada quanto ao IRPJ, no valor de R\$ 219.325,85 (fl. 1361/1363) e multa isolada quanto à CSLL, no valor de R\$ 114.008,62 (fl. 1367/1369),

PIS, no valor de R\$ 3.780,84 (fl. 1370/1374) e COFINS, no valor de R\$ 17.450,06 (fl.1375/1379), ambos com multa de 75 %, no total de R\$ 382.732,93 crédito tributário (fl. 03/06 e 1355).

No que tange aos valores de PIS e COFINS os mesmos não foram impugnados, e já foram devidamente pagos; com relação à redução da multa de ofício pela retroatividade benigna também já restou devidamente julgado pela decisão de primeira instância.

Assim, o objeto do Recurso Voluntário sob questão versa somente quanto a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

No compulsar dos autos a Recorrente apresentou resposta (fl. 635/643), alegando, em síntese, que algumas estimativas foram quitadas pelo ajuste anual; que em alguns meses teve prejuízo fiscal e que se tivesse efetuado recolhimentos haveria saldo negativo de IRPJ e de CSLL no final dos anos-calendário.

Bem, entendo que o argumento prestado pela contribuinte merece procedência. Vejamos a legislação sob regência.

O dispositivo legal referido no auto de infração, artigo 44, inciso I e § 1º, inciso IV, da Lei nº. 9.430/96, tem a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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; (Redação dada 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O artigo 2º da Lei nº. 9.430/96, acima referido, dispõe:

"Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de 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."

O artigo 35 e seus §§ 1º e 2º, da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada ao § 2º, pelo artigo 1º, da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995, tem a seguinte dicção:

"Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através dos 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;

§ 2º. estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que através do balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano calendário."

Interessa, ainda, à compreensão dos fatos, as disposições do artigo 37 da Lei nº. 8.981/95:

"Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção."

Da exegese dos dispositivos legais acima referidos dessume-se que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidas mensalmente, somente faria sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultasse prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa.

Se a contribuinte, sujeita à tributação com base no lucro presumido, opta pelo pagamento mensal do imposto em bases estimadas, uma vez inadimplente - após o vencimento do prazo para recolhimento - o fisco já pode exigir-lo - cumulado com os consectários legais, já a partir do primeiro dia do mês seguinte, dentro do próprio ano-calendário.

Ora, o recolhimento mensal por estimativa se reveste, na hipótese, de uma característica de provisoriação, onde encerrado o ano-calendário é calculado o montante do tributo efetivamente devido, podendo resultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, no curso do ano-calendário, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido ou, ainda, o empate das contas.

O certo é que, no presente caso, a contribuinte, embora não tivesse recolhido parte das estimativas, uma vez concluído o período anual de incidência do imposto e entregue a Declaração de Rendimentos, restando, portanto, encerrado o ciclo provisório, mediante a definição das bases de cálculo declaradas pela contribuinte.

Esses fatos evidenciam que o regime de recolhimento mensal por estimativa tem na sua gênese um entendimento de previsibilidade de que o montante do tributo devido no curso do ano-calendário, quando a contribuinte opta pela apuração anual do lucro real, ao final do ano-calendário deveria corresponder ao montante do tributo devido no período, em tese, ou em valor bastante aproximado ao efetivamente devido que viesse a ser apurado, pouco mais, pouco menos, tendo em vista ser quantificado a partir da aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta mensal, porém não contempla os efeitos de fatores adversos não previstos ou previstos inadequadamente, excetuada a possibilidade dos balanços ou balancetes de suspensão, ainda assim, sujeitando-se o resultado do exercício às imprevisibilidades possíveis de ocorrer no curso do ano-calendário, a evidenciar a necessidade de um "ajuste fino" no referido regime de recolhimento mensal.

Destarte, encerrado o período de apuração do imposto, resulta que a contribuinte, no curso do ano-calendário, cometeu apenas irregularidade formal, consubstanciada no descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de elaborar e de escriturar no livro Diário os referidos balanços ou balancetes de suspensão, exigência de natureza fiscal, que haveria de ser punida com multa específica ou, se inexistente, penalidade genérica ao descumprimento de obrigação acessória, não a exasperadora vultosa que lhe foi cominada, calculada com base em valores que supostamente devidos no curso do ano-calendário (estimados), confirmou-se indevidos quando do encerramento do ano-calendário e da apresentação da respectiva declaração de rendimentos, ou seja: a multa isolada, ora discutida, lançada após a entrega da declaração de rendimentos, tomou por base valor de "imposto devido", que o fisco já tinha conhecimento e certeza de não ser devido e, portanto, de imposto não se tratava.

A multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido. Ainda que seja regulada por norma de efeito concreto, porém em face de o cálculo do quanto efetivamente devido só se perfazer após o período de apuração, há que se considerar, nessa data, perfeitamente exaurido o comando encerrado na referida legislação regente da matéria. Por outro lado, o efeito produzido pela norma não tem o condão de se alongar no tempo: contrário senso, materializa-se de maneira plena e eficaz na apuração do montante definitivamente devido segundo o regime de tributação (lucro real) do período em questão.

O entendimento - não de poucos -, que visa emprestar à penalidade - ora sob discussão - o caráter sancionatório à transgressão de norma de conduta, em sendo, por decorrência, desprezível a formação de sua base de cálculo, desfecha uma enganosa, frágil e simplista inferência acerca da natureza penitencial.

Como norma de conduta tipifica-se, basicamente, qualquer inobservância às normas legais pelos seus destinatários - não só essa.

É consabido, ao reverso, que qualquer punição à norma de conduta há de se calcar em proporcionalidade - pilar de justiça material, obediente aos princípios constitucionais da razoabilidade e da igualdade. A sua base de cálculo não poderá ser formada por algo

provisório ou inconsistente, pois refugiria a qualquer exercício lógico a imprestabilidade de uma sem que a que dela decorra não o seja.

No presente caso, percebe-se que ao final da apuração anual dos anos calendários, a Recorrente obteve prejuízo fiscal e a cobrança e imposição da multa isolada se deu em exercícios posteriores.

Nesse sentido, vejamos o enunciado da Súmula nº 82 deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

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

De igual forma, essa já era o entendimento do Antigo 1º Conselho de de Contribuintes do Ministério da Fazenda – 1º CC – MF que assim já se manifestava:

MULTA ISOLADA. ANTECIPAÇÕES SUPERIORES AO MONTANTE DEFINITIVO APURADO EM 31 DE DEZEMBRO. Não podem prosperar as multas isoladas sobre diferenças de estimativas, se as importâncias já antecipadas, no curso do ano-calendário fiscalizado, superam o montante definitivo do tributo, calculado em 31 de dezembro, gerando direito creditório à recorrente, pois as diferenças que servem de base de cálculo às mencionadas sanções, se recolhidas espontaneamente, antes do procedimento fiscal, aumentariam o crédito do autuado em face da União. Assim, é evidente que, em tais circunstâncias, as multas aplicadas, após o término do período anual de apuração, refletem-se como punição incidente sobre a parcela que seria acrescida ao direito creditório, o que revela a irrazoabilidade da medida punitiva.

(Acórdão 103-22.470, 3ª Câmara do 1º CC, Relator Flávio Franco Correa,)
Publicado no D.O.U. nº 128 de 06/07/06.

IRPJ - CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - De acordo com o CTN, somente é possível estabelecer duas hipóteses de obrigação de dar, uma ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios (juros e a multa) e a outra relativamente à penalidade pecuniária por descumprimento de obrigação acessória, constituindo esta a única hipótese de se exigir multa isolada. Não fosse assim, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, revelando-se improcedente e cominação de multa sobre parcelas não recolhidas.

(Acórdão 103-21.492, 3ª Câmara do 1º CC, Relator Alexandre Barbosa Jaguaripe, Sessão 29/01/2004)

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte para cancelar a exigência de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas.

É como voto.

Maurício Pereira Faro - Relator