



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

Processo nº 15956.720114/2011-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.639 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de junho de 2016
Matéria IRPJ ARBITRAMENTO DE LUCRO
Recorrente MISSIATO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

COMPENSAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. RETIFICAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo decadencial previsto no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, obsta o direto fazendário na constituição do crédito tributário, e caracteriza uma das modalidades de extinção desse (CTN, art. 156, V e VII), contudo, no caso da compensação, deve ser discutido se houve ou não a homologação tácita do pedido formulado pelo Contribuinte. No caso de retificação da DIPJ apresentada pelo contribuinte em que se altera o valor do crédito tributário, reinicia-se o prazo de 05 para que o Fisco se manifeste a respeito.

MULTA QUALIFICADA 150%.

Incabível a aplicação de multa qualificada de 150% quando não caracterizada nos autos a prática de dolo, fraude ou simulação.

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, consubstanciasse no recolhimento de tributo.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS.

A responsabilização tributária, no mínimo, pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente esta conduta, o que não pode ser confundido com verificado equívoco contábil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, AFASTAR a Decadência e, no mérito, DAR provimento PARCIAL nos seguintes termos: I) Por unanimidade de votos, MANTER o lançamento do IRPJ e CSLL; II) Por unanimidade de votos, DESQUALIFICAR a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) reduzindo-a para o percentual de 75% (setenta e cinco por cento); III) Por unanimidade de votos, AFASTAR a responsabilidade tributária dos sócios administradores; e IV) Por maioria de votos, CANCELAR as multas isoladas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto (presidente da turma), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Marcos de Aguiar Villas Boas, Julio Lima Souza Martins, Aurora Tomazini De Carvalho.

Relatório

De início, observo que este processo retorna de diligência da qual a Resolução constou o seguinte relatório, o qual adoto, por bem delimitar o cerne da questão:

Assim, trata o presente feito de autos de infração de IRPJ e CSLL, decorrentes de glosa de despesas registradas nos meses de setembro, outubro e novembro de 2009, conforme relatado pela DRJ:

A pessoa jurídica acima qualificada teve contra si lavrado o auto de infração (AI e demonstrativos às fls. 3.872 a 3.879) relativo ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IRPJ) do ano calendário 2009, e à multa isolada quanto ao mês de novembro, desse mesmo ano calendário, conforme abaixo:

a) Infração nº 001: impostos, taxas e contribuições (não dedutíveis);

b) Infração nº 002: multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada.

Esse lançamento resultou em R\$ 15.467.171,25 de imposto, R\$ 23.200.756,87 de multa proporcional de ofício (150%) e R\$ 2.333.996,14 de juros de mora calculados até 29 de julho de 2011, bem como R\$ 7.684.409,01 de multa isolada, totalizando R\$ 48.686.333,27.

Foram também lavrados os autos de infração relativos à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 3.863 a 3.871), do mesmo período de apuração, com os seguintes fundamentos:

a) falta de recolhimento da CSLL;

b) multa isolada pela falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada.

Os lançamentos relativos à CSLL resultaram em R\$ 5.576.821,66 de contribuição, R\$ 8.365.232,49 de multa proporcional de ofício (150%) e R\$ 841.542,38 de juros de mora calculados até 29 de julho de 2011, assim como R\$ 2.770.347,24 de multa isolada, totalizando R\$ 17.553.943,77.

O total do crédito tributário lançado foi de R\$ 66.240.277,04. A descrição do procedimento efetuado e, bem assim, da infração e o seu enquadramento legal encontram-se nos autos de infração e no Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal acostado às fls. 3.880 a 3.906.

Houve a lavratura de Termos de Sujeição Passiva apontando-se como sujeitos passivos os senhores Arnaldo José Missiato e Armando Missiato (fls. 3.909 a 3.914).

A ciência quanto aos lançamentos ocorreu, por via postal, em 5 de setembro de 2011, conforme Aviso de Recebimento à fl. 3.962. Os indicados como responsáveis receberam cópia dos termos e dos autos de infração (ARs às fls. 3.961 e 3.963). Em 3 de outubro de 2011, foi protocolada a impugnação (fls. 3.965 a 3.988) apresentada pela pessoa jurídica contribuinte, firmada por procurador, na qual foi aduzido, em apertada síntese, que:

a) o procedimento de fiscalização não se pautou pela impessoalidade:

a.1) “O motivo do lançamento é um pedido do Procurador da Fazenda Nacional em São Carlos, que supostamente consta em um processo administrativo que embora diga respeito e seja de interesse do Contribuinte, o próprio contribuinte não conhece”;

a.2) o MPF tinha por objeto a verificação de IRPJ e CSLL dos anos calendário 2006 a 2009 e, no entanto, sucessivas intimações foram efetuadas em 2010, que foram atendidas;

a.3) as intimações foram feitas pelos senhores Renato e Gabelloni, relativamente a documentos de 1997 a 2007, tanto de IPI, dos créditos de IPI, da forma de lançamento contábil dos créditos de IPI, dos efeitos contábeis destes créditos etc., sendo que a Sr^a Sabrina só se interessou pelos documentos de 2006 a 2009;

a.4) “se todos os fatos estão nos autos e foram elaborados e constituídos a pedido da fiscalização, certamente todos os fatos deveriam fazer parte da motivação do auto de infração, mas não, apenas os documentos ‘julgados’ interessantes à Sra. Sabrina”;

a.5) “resta evidente que a fiscalização no presente caso, passou longe da impessoalidade que se espera de todo ato administrativo e decorre do desvio de finalidade do ato administrativo primeiro, qual era, verificar a existência e a baixa do prejuízo fiscal e base negativa utilizados pelo contribuinte em decorrência do quanto previsto na Portaria Conjunta PGFN/FRB 9/2009, para o lançamento de IR e CSLL em 2009”;

b) a ação fiscal reconheceu expressamente que o prejuízo registrado contabilmente produziu os efeitos da MP nº 470 e atendeu ao quanto disposto no art. 11 da Portaria Conjunta nº 9/2009. Assim, para atendimento do quanto solicitado pelo Procurador da Fazenda Nacional, o escopo da ação fiscal teria se esaurido com essa constatação;

c) “para o Fisco, as exclusões do contribuinte são indevidas, mas as adições são devidas, ou seja, para excluir da base de cálculo do IR e da CSLL os ajustes do contribuinte são impertinente, porque decorrentes de ajustes de meses anteriores, mas para adicioná-los na base de cálculo do IR e da CSLL eram possíveis, mesmo que ajustes de exercícios anteriores”;

d) “o fato de que IPI não é despesa, mas tributo deduzido da receita, não o torna elemento apto a constituir fato gerador de IR e CSLL, é mais do que absurdo, pois se se está discutindo o efeito do estorno dos créditos de IPI, o estorno desses créditos é na receita, sempre foram lançados como receita ao longo de 10 anos (1997 a 2007), o estorno desses créditos que equivalem exatamente ao valor do IPI devido no período, por isso o enquadramento do Contribuinte nos termos da MP 470/09, não o de levá-lo ao pagamento de IR e CSLL sobre o débito de IPI, sem antes se averiguar se na escrita contábil dos últimos 10 anos (1997 a 2007) o contribuinte teve efetivamente base de cálculo de IR e CSLL com lucro tributável”;

e) “o fundamento para a adição ou a glosa dos ajustes no exercício de 2009, não têm base legal, ou seja, o fundamento legal para a glosa do reflexo das exclusões no exercício de 2009 é a menção aos itens 51 a 53 do Programa Perguntas e Respostas da Receita Federal, publicado ano a ano, vide fls. 18 do Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal”;

f) “No que se refere ao IPI, a motivação para adicioná-lo na base de cálculo de IR e CSLL no exercício de 2009 é sob o seguinte fundamento, fls. 17: ‘...(o IPI não é uma despesa em momento contábil algum)...’”;

g) “Se retroagirmos o estorno dos créditos de IPI na contabilidade, nos balancetes do Contribuinte de 1997 a 2007 veremos que o efeito do estorno da Receita é o prejuízo equivalente ao prejuízo acumulado pelo contribuinte no período”;

h) “Verifica-se que, excluindo os créditos de IPI da conta recuperação de impostos, método de contabilização dos créditos utilizado até 2002, e da conta receitas diversas, método utilizado após 2002, verificaremos que o impacto é exatamente o valor lançado de prejuízo acumulado de anos anteriores. Não fosse assim, os resultados tributáveis já influenciaram na tributação, conforme planilha que demonstra os efeitos dos créditos de IPI no resultado da Impugnante”;

i) “o que se pode verificar é que o contribuinte, não tinha lucro operacional para produzir os resultados que produziu ao longo de 10 anos, sem que tornasse os créditos de IPI como uma receita, logo, excluindo-se os créditos de IPI da Receita, automaticamente seu prejuízo antes do IR e da CSLL, seria superior ao constatado ao longo dos 10 anos”;

j) “o estorno do IPI leva a empresa ao prejuízo de exercício anteriores que lançou, mas em virtude de qual fato, em virtude de suas despesas, as dedutíveis e que não foram questionadas pela Fiscalização, serem superiores a seu lucro Bruto, portanto, seu lucro antes do IR e da CSLL, sempre seria menor do foi até 2007”;

k) “o total das despesas de exercícios anteriores que teve seu impacto mitigado pela consideração dos créditos de IPI como receita, foram postergadas e por isso, o prejuízo fiscal e a base negativa foram diferidos, ou seja, quando por uma questão legal, renunciasse a todo o crédito de IPI apropriado no período, automaticamente, a contabilidade tem que ser revista, pois esses elementos tem que ser trazidos ao presente, pois impossível alterar a escrita contábil dos exercícios anteriores”;

l) “Diferentemente do quanto alegado pela Agente Fiscal, o CPC 23 não exclui os efeitos tributários dos ajustes de anos anteriores, afirma sim que a correção de erros produz efeitos tributários e que serão disciplinados pelo CPC 32, em consonância com os arts. 249 e 250 do RIR, e decisões administrativas colacionadas”;

m) “O CPC 32, determina que a divulgação dos resultados da Companhia deve conter, as despesas tributárias, inclusive aquelas decorrentes de erros passíveis de retificação de erros”;

n) “no relatório da Agente Fiscal, quando fez menção ao item 52 do Perguntas e Respostas, faltou reconhecer que na segunda parte da referida resposta, interpretação à que a Agente Fiscal estava diretamente vinculada, consta: ‘OS AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES QUE NÃO TENHAM REPRESENTADO A POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO PODEM TER REFLEXO NO RESULTADO DO EXERCÍCIO’. Pouco há a acrescentar, quando a própria situação prevista no Perguntas e Resposta é verificada na prática, mas que por ser favorável ao contribuinte, a Agente Fiscal “fechou os olhos”, mas em verdade deveria aplicar a referida regra, e se não o fez, quando sabia ou devia saber que o tributo era indevido, incorreu em ação peculiar a ser apurada pela Administração, pois aqui o interesse público norteador da ação administrativa faltou”;

o) “o não estorno da receita da Impugnante, antes da base de cálculo do IR e da CSLL, na proporção direta do IPI que tinha lançado contra si pela RFB, ao longo de 10 anos (1997 a 2007), gerou uma postergação do aproveitamento do Prejuízo, reduzindo, portanto, o lucro dos períodos anteriores, é certo que seu lançamento em 2009, em virtude de erro de exercícios anteriores, é plenamente possível e legalmente permitido”;

p) “Não resta dúvidas, que o estorno das exclusões e das adições realizadas pela Agente Fiscal são ilegais e que tributar os valores de IPI baixados com o benefício da MP 470/09 é ilegal à medida que não tem base legal, visto que os débitos de IPI já influenciaram quando da dedução da receita a época própria, portanto, se não são despesas também não podem ser base de cálculo tributável”;

q) não poderia ser aplicada a multa de ofício no percentual de 150%, uma vez não estar comprovado que a contribuinte seja “autora de uma eventual fraude ou dolo”;

r) não pode haver cumulação de lançamentos das multas de ofício e isolada;

s) não pode o sócio administrador ser responsabilizado porque “não está diretamente relacionado ao fato gerador, nos termos que determina a Lei, em especial os arts. 121 e seguintes do CTN”.

Ao final, é requerido o acolhimento da preliminar determinando-se a anulação do lançamento. Caso isso não ocorra, que seja o auto de infração desconstituído em face de os lançamentos da contribuinte terem sido legais.

Não acatados os pedidos acima, requer a baixa dos autos para realização de perícia “para a reavaliação dos efeitos da exclusão da receita da impugnante dos créditos de IPI de todo o período, na mesma proporção da dívida lançada quando da opção pelo parcelamento da MP 470/09”.

Subsidiariamente, requer-se a redução da multa para 75% e anulada a multa isolada.

Requer, por fim, intimação do patrono subscritor acerca da data de julgamento com o fim de seja oportunizada a sustentação oral.

O feito foi submetido à apreciação da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Campo Grande/MS, que houve por bem julgar totalmente improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte. O acórdão de fls. 4050/4065 restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Observadas as normas pertinentes ao processo administrativo fiscal, tendo o auto de infração sido lavrado por agente competente e não tendo havido cerceamento do direito de defesa, não há nulidade do lançamento.

PRODUÇÃO DE PROVAS. SUSTENTAÇÃO ORAL. PERÍCIA.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal não há previsão para sustentação oral e a perícia só é deferida nos casos em que haja necessidade dessa providência.

IRPJ. AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES.

O lucro líquido do exercício não deve sofrer influência de efeitos que não pertençam ao próprio exercício.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Mantém-se a multa qualificada no percentual de 150% em face de a conduta estar em tese enquadrada no art. 71 da Lei nº 4.502,64.

MULTA ISOLADA E MULTA ACOMPANHADA DE TRIBUTO.

CONCOMITÂNCIA.

Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor da contribuição apurada por estimativa no curso do ano calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre a contribuição devida com base no lucro real anual igualmente não recolhida.

CSLL. SIMILITUDE DOS MOTIVOS DE AUTUAÇÃO E DAS RAZÕES DE DEFESA.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

SÓCIO GERENTE. RESPONSABILIZAÇÃO.

Estando presentes os requisitos prescritos no art. 135 do CTN, correta a responsabilização dos sócios administradores. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Em face do referido acórdão, a Recorrente interpôs o recurso voluntário.

Ao resolver pela necessidade da conversão do julgamento em diligência, o Conselheiro Alexandre Antônio Alkimim Teixeira fez as seguintes ponderações:

Em relação ao mérito, entendo desnecessária a discussão acerca da correta contabilização do montante de IPI reconhecido pela Recorrente como devido em 2009. Isso porque discute-se nos presentes autos se o saldo apurado de prejuízo fiscal em 2009 está correto.

Dessa forma, contabilizar a “dívida reconhecida de IPI” em conta de resultado do exercício ou resultado de exercícios anteriores em nada altera o efeito na apuração do prejuízo fiscal, sendo este o montante apurado na demonstração do lucro real e registrado no Lalur.

Portanto, se a dívida reconhecida pela Recorrente em 2009 deveria ser contabilizada em conta de resultado ou diretamente em conta de lucros ou prejuízos acumulados não altera o que deveria ser registrado no Lalur, que é a base da apuração do prejuízo fiscal.

É importante levar em consideração que a Recorrente lançava os valores relativos ao crédito presumido de IPI, que entendia ter direito, debitando IPI a recolher (reduzindo seu passivo) em contrapartida de crédito no resultado.

Todavia, em 2009, a Recorrente entendeu por bem reconhecer a inexistência daqueles créditos presumidos e, portanto, que havia recolhido a menor o IPI devido ao longo do período de 1997 a 2009.

Neste cenário, ficam estabelecidas as seguintes premissas:

a) se, durante os exercícios em que a Recorrente lançou os valores relativos aos créditos presumidos de IPI no resultado (como receita), excluiu tais valores no Lalur, significa que aqueles créditos, que posteriormente se demonstram inexistentes, não compuseram o resultado tributável. Logo, no momento do reconhecimento da obrigação tributária, tais valores também não deverão ser reduzidos do resultado tributável. Ou seja: se entender que essa despesa comporia o resultado do período, deveria ser adicionada no Lalur, e, se entender que se trata de resultado de exercícios anteriores, não deveria constar no Lalur. É dizer, qualquer entendimento que se adote acerca da contabilização de tais valores (resultado do período ou de períodos anteriores), eles não devem gerar efeitos tributários.

b) se, durante os exercícios em que a Recorrente lançou os valores relativos aos créditos presumidos de IPI no resultado, não os excluiu no Lalur, significa que aqueles créditos, que posteriormente se demonstraram inexistentes, compuseram o resultado tributável. Logo, no momento do reconhecimento da obrigação tributária, tais valores deverão reduzir o resultado tributável. Ou seja: se entender que essa despesa comporia o resultado do período, não deveria constar no Lalur, e, se entender que se trata de resultado de exercícios anteriores, deveria ser excluída no Lalur. É dizer, qualquer entendimento que se adotar acerca da contabilização de tais valores (resultado do período ou de períodos anteriores), eles devem ser reduzidos do resultado tributável, seja pelo fato de já estarem reduzindo o resultado do período, seja pelo fato de serem excluídos no Lalur.

Expostas as premissas, constata-se que, como detalhado pela DRJ (fl. 4.060), a Recorrente, até outubro de 2007, efetuava exclusões na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL (hipótese a). De novembro de 2007 a dezembro de 2009, não efetuou exclusões (hipótese b).

Ocorre que, conforme afirmado pela Recorrente em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 47/20111 (fl. 266): “os lançamentos na conta (37907) 3.1.3.9.01.01.01.01 – IPI Processo nº 2001.61.09.0044842, foram efetuados até 31/10/2007. De 11/2007 em diante passamos a recolher integralmente o IPI gerado, portanto a conta acima, ou seja, (37907), a partir daquela data não recebeu mais lançamentos contábeis.”

Em virtude dessa afirmação, constata-se que: durante o período que a Recorrente creditou a conta de resultado 3.1.3.9.01.01.01.01 – IPI Processo nº 2001.61.09.0044842 (até outubro de 2007), tais valores não compuseram o Lucro Real, já que foram excluídos no Lalur. Assim, quando do reconhecimento dos tributos devidos, tais valores não devem gerar efeitos tributários, não podendo compor o prejuízo fiscal.

Nos anos posteriores, não houve crédito na conta de resultado 3.1.3.9.01.01.01.01 – IPI Processo nº 2001.61.09.0044842, já que a Recorrente passou a recolher integralmente o IPI. Assim, não há que se falar em composição do prejuízo fiscal, também nessa hipótese.

Conforme adiantado acima, a resolução do presente caso está relacionada ao tratamento tributário dado pela Recorrente aos créditos de IPI que entendia ter direito. Pelo fato de o relatório de constatação apresentado pela Recorrente (emitido pela KPMG) afirmar que no período de 1997 a 2004 não identificamos qualquer lançamentos na parte A dos Lalurs qualquer apontamento a título de Exclusão denominada “Créd. IPI Proc. N. 2001.61.09.0044842, proponho a conversão do presente feito em diligência para que a Recorrente apresente a cópia dos Lalurs do período de 1997 a 2005, bem como demonstre que tais créditos foram apropriados como receita naqueles períodos. Após tais procedimentos, determino que a autoridade fiscal competente se manifeste acerca da demonstração de que os valores

foram lançados a crédito no resultado e compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (não sendo, portanto, excluídos no Lalur), elaborando parecer conclusivo acerca do resultado da diligência.

Saliento que, conforme pode ser extraído da fl. 213, os livros ora requisitados foram apresentados pela Recorrente, entretanto não consegui encontrá-los nos presentes autos.

Além disso, apesar de o relatório de constatação emitido pela KPMG informar que a cópia dos livros ora solicitados estavam anexados (fazendo parte daquele memorando), tais folhas não constam do relatório entregue pela Recorrente.

Em virtude do exposto, baixo o feito em diligência para i) que seja verificado nos arquivos da fiscalização se constam os Lalurs do período de 1997 a 2005; caso contrário, ii) intimar a Recorrente para que proceda a juntada dos referidos livros; iii) determinar que a Recorrente comprove o lançamento em conta de receita dos créditos de IPI que entendia fazer jus nos períodos de 1997 a 2005, bem como que tais créditos compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL naqueles períodos; e, ainda, iv) a autoridade fiscal competente elaborar parecer conclusivo acerca do resultado da diligência.

abaixo:

Ao final do Relatório Conclusivo de Intimação Fiscal, sobreveio o parecer

PARECER CONCLUSIVO DESTA FISCALIZAÇÃO

13. Do acima exposto, elaboramos o seguinte **parecer conclusivo**:

- a) No período de **01/01/1997 a 30/04/2002**, os valores referentes a créditos presumidos de IPI, que a contribuinte Missiato achava ter direito, **compuseram** a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- b) No período de **01/05/2002 a 31/12/2004**, os valores referentes a créditos presumidos de IPI, que a contribuinte Missiato achava ter direito, **não compuseram** a base de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- c) No período **01/01/2005 a 31/05/2005**, os valores referentes a créditos presumidos de IPI, que a contribuinte Missiato achava ter direito, **não compuseram** a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e mais, além de não terem sido oferecidos à tributação, foram indevidamente excluídos do Lucro Real; e
- d) No período de **01/06/2005 a 31/12/2005**, os valores referentes a créditos presumidos de IPI, que a contribuinte Missiato achava ter direito, **não compuseram** a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Era o der essencial a ser relatado.

Passo a decidir

Voto

Conselheiro Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, por isso, dele conheço.

Preliminar de Decadência do Direito de Lançar:

Reclama a Recorrente que a autoridade fiscal teria revisto lançamentos de período correspondente há dez anos (1997 a 2007) antes da fiscalização (autuação lavrada em 30/08/2011), de forma que o agente fiscalizador teria poderes para fiscalizar lançamentos ocorridos até 30/08/2006.

Tal alegação é facilmente elidida pelos fatos narrados no Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal, que a fl. 3880, aponta:

DOS DADOS CONSTANTES NOS BANCOS DE DADOS DA RFB:

5. Apresentou as DIPJ abaixo relacionadas, tendo optado pelo regime de tributação sob a forma do Lucro Real – Anual.

DIPJ	nº da Declaração	Opção pelo Regime de Tributação	Data da entrega
Ano – Calendário 2006	1279739	Lucro Real Anual	29/06/2007
Ano – Calendário 2007	1867155 (Retificadora)	Lucro Real Anual	25/03/2009
Ano – Calendário 2008	1640987	Lucro Real Anual	16/10/2009
Ano – Calendário 2009	0906135	Lucro Real Anual	30/06/2010

6. Foram apresentadas DCTFs- Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais nos anos-calendário de 2006 e 2009, responsáveis por alimentar o sistema

de cobrança da Secretaria da Receita Federal do Brasil, no entanto, não há valores declarados de IRPJ nem de CSLL nos períodos. Vale ressaltar que foram apresentadas DCTF retificadoras no curso da ação fiscal (maio e outubro de 2009) que em nada modificaram a situação dos tributos objeto desta ação fiscal. Quanto aos pagamentos, não há qualquer pagamento referente ao IRPJ e a CSLL nos anos-calendário de 2006 a 2009, em razão da apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa em todos estes períodos.

Nota-se que a revisão se dá em relação aos lançamentos efetivados pelo Recorrente nas DIPJs entregues a partir de junho de 2007, portanto fora do período decadencial estabelecido pelo art. 173, do CTN.

IRPJ - Ajustes de exercícios anteriores.

Embora tenha sido consignado na resolução de diligência no sentido de que em relação ao mérito é desnecessária a discussão acerca da correta contabilização do montante de IPI reconhecido pela Recorrente como devido em 2009, ousou discordar por entender que assistia razão à decisão da DRJ, ao concluir que os valores relativos a ajustes de exercícios anteriores decorrentes de retificação de erro devem ser lançados diretamente na conta de lucros acumulados ou prejuízos acumulados sem afetar as receitas e despesas do período-base, com fundamento no art. 186 da Lei nº 6.404/76, esclarecendo que:

Os reflexos a que se refere o item 48 acima transcrito são as glosas efetuadas nos meses de setembro a novembro de 2009 e que deram origem aos lançamentos.

O que se verifica é que a contribuinte havia apurado IPI a recolher no período de 1997 a 2007, mas não o fez, confiando obter êxito em ação judicial. Efetuiu a

contabilização desses valores debitando as contas “Transferência das Filiais” e “IPI a Recolher” e creditando a conta “IPI proc. 2001.61.09.004484-2”.

Até outubro de 2007, efetuava exclusões na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL. De novembro de 2007 a dezembro de 2009, não efetuou exclusões.

Contudo, de setembro de 2009 em diante, houve a contabilização das contas “Juros e Multas/IPI – MP 470/09” e “Tributos IPI” com contrapartida na conta “IPI a Recolher – MP 470/09 e Lei 11941/09” (fls. 3.891 e 3.892).

Esses lançamentos resultaram uma redução do lucro líquido, nos balancetes de suspensão/redução (fl. 3.892) e, conseqüentemente, influenciando os valores de IRPJ e CSLL a pagar.

A questão que se apresenta é se a contribuinte poderia efetuar a contabilização da forma apresentada. Tal forma teve influência no resultado do exercício de 2009.

Correta está a autuante em sua conclusão esposada no item 34 do Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal supratranscrito. A legislação societária estabelece que o lucro líquido do exercício não deve sofrer influência de efeitos que não pertençam ao próprio exercício.

Assim, valores relativos a ajustes de exercícios anteriores decorrentes de retificação de erro devem ser lançados diretamente na conta de lucros acumulados ou prejuízos acumulados sem afetar as receitas e despesas do período-base. Tal conclusão está baseada no art. 186 da Lei nº 6.404/76.

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

A legislação tributária dispõe que, após a determinação do lucro contábil, devem ser feitos os ajustes para a apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Relativamente às exclusões, podem ser efetuadas aquelas efetivamente incorridas no período, o que, obviamente, não é o caso em tela.

Em face do exposto, e considerando-se o quanto explicitado pela autuante no Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal acima transcritos, não merece reparo o auto de infração.

Portanto, respeitado entendimento em sentido contrário, voto pela manutenção da decisão da DRJ.

Da Qualificação da Multa

Neste item, assiste razão a Recorrente, ao afirmar que não há demonstração nos autos da prática de ato que pudesse ter tido por doloso, ao contrário, verifica-se na verdade um equívoco quanto ao tratamento contábil do lançamentos, restando claro inclusive que a autoridade fiscal somente tomou conhecimento dos fatos no momento em que se deu a retificação dos erros contábeis havidos e ingressar no parcelamento instituído pela MP 470, o que permitiu que toda a escrita fiscal fosse revista pelo Fisco.

Conclui-se que se não ficar comprovado o objetivo de burlar o Fisco, de ocultar a ocorrência de fato jurídico tributário ou de fazer surgir vantagem indevida, não é possível a majoração da multa para o percentual de 150%. Neste sentido já se posicionou este E. Conselho:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2001, 2002 MULTA QUALIFICADA. Para que se possa preencher a definição do evidente intuito de fraude que autoriza a qualificação da multa, nos termos do artigo 44, II, da Lei 9.430/1996, é imprescindível identificar a conduta praticada: se sonegação, fraude ou conluio -- respectivamente, arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964. A mera imputação de simulação não é suficiente para a aplicação da multa de 150%, sendo necessário comprovar o dolo, em seus aspectos subjetivo (intenção) e objetivo (prática de um ilícito). (CARF, CSRF, 1ª Turma, ACÓRDÃO 9101-002.189, julgado em 21/01/2016)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005 Multa de Lançamento de Ofício. Sonegação/Fraude. A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do dolo do sujeito passivo. A subtração de rendimentos da atividade à tributação, mediante manutenção de receitas auferidas na prestação de serviços em conta de passivo "Adiantamento de Clientes", não configura, por si só, a ocorrência de sonegação/fraude, dada a falta da caracterização do elemento subjetivo do ilícito fiscal, para o qual concorre a demonstração de conduta reiterada e/ou de ato simulado. Desqualificada a infração, retifica-se a penalidade aplicada para ajustar ao percentual de 75%. Juros de mora com base na Taxa SEELIC sobre a multa de ofício. Aplicabilidade. O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o crédito a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS - PIS E COFINS - 2005 PIS e COFINS. Regime de Apuração. Nulidade. Não cabimento As contribuições para o PIS e COFINS sujeitam-se ao regime mensal de apuração, nos termos da legislação de regência. Eventual erro na indicação do valor tributável, pelo

uso indevido do regime trimestral, não enseja o cancelamento da exigência, mas tão-somente a sua retificação, ajustando-se a base de cálculo dos fatos geradores expressamente identificados no lançamento para o regime mensal. PIS e COFINS. Base de Cálculo. Receitas Financeiras. Inconstitucionalidade Reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, reconheceu a repercussão geral da matéria em questão, impõe-se, em observância ao art. 26-A, parágrafo 6º, inciso I, do Decreto 70.235, de 1972, afastar a exigência de Pis e Cofins sobre receitas que a própria fiscalização identifica como financeiras e distintas daquelas decorrentes da prestação de serviços. (CARF, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, ACÓRDÃO 1401-001.111, julgado em 04/12/2013)

No presente caso, fica claro, pelo exame dos autos, que não houve a comprovação de prática de ato tendente a retardar o conhecimento, pela autoridade, da infração apurada.

Portanto, voto no sentido de afastar a qualificação da multa.

Da multa de ofício cumulada com multa isolada.

Argumentou a contribuinte que não podem ser cobradas concomitantemente a multa de ofício e a multa isolada, a DRJ afastou a concomitância sob argumento de que a falta de recolhimento de antecipação e de pagamento do imposto definitivo são infrações distintas e não excludentes.

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.

Sobre a matéria das multas isoladas por estimativas, adoto o mesmo entendimento do Conselheiro Ricardo Marozzi, quanto a impossibilidade da concomitância em situações como a aqui versada, em face disso, transcrevo os argumentos que embasam referido entendimento versado no Acórdão 1401-001.615:

Assim, quanto à imposição de multas isoladas sobre estimativas, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais 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.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênias para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*¹:

“**Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

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

(...)

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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

¹ Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter

meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

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”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *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.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, *caput*), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera

antecipação provisório de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo

não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenas conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

Assim, voto no sentido de reconhecer a ocorrência de concomitância e no caso em apreço afastá-la.

CSLL.

Aplicam-se à CSLL os mesmos argumentos esposados para o IRPJ, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de defesa.

Da Responsabilidade dos sócios.

O Acórdão recorrido entendeu pela atribuição de responsabilidade aos sócios com base nos seguintes argumentos:

No que diz respeito à sujeição passiva dos sócios-administradores, aduziu a contribuinte que eles não podem ser responsabilizados porque “não estão diretamente relacionados ao fato gerador, nos termos que determina a Lei, em especial os arts. 121 e seguintes do CTN”.

Quanto ao assunto, assim se manifestou a auditora-fiscal no Termo de Constatação Fiscal (fl. 3.905):

61. Não resta dúvida de que se está diante de um caso típico de responsabilidade solidária passiva. Isto porque infringiram flagrantemente a lei, na qualidade de sócio, ao realizar a escrituração de despesas indevidas que reduziram consideravelmente o lucro líquido do ano-calendário de 2009, reduzindo, conseqüentemente, o valor de IRPJ e CSLL devidos no período.

Anteriormente, em tópico relativo à qualificação da multa de ofício, a autuante demonstrou que a operação foi irregular, de acordo com o art. 71 da Lei nº 4.502/64, encontrando-se presentes os requisitos previstos nos arts. 124 e 135 do CTN, estando regular o procedimento fiscal nesse ponto.

Por coerência, em razão do afastamento da multa qualificada em razão do reconhecimento de inexistência de fraude à lei, ou dolo pela escrituração equivocada das despesas, fato que somente foi possível de conhecimento pela autoridade fiscal após a retificação das declarações formalizadas pela própria recorrente e, em tendo sido este o único motivo aventado para responsabilização dos sócios, dou provimento ao voluntário para excluir dita responsabilidade.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para afastar a alegação de decadência, manter o lançamento quanto a exigência do IRPJ e CSLL, mas retificar a penalidade aplicada, afastando a qualificação da multa ajustando-a para o percentual de 75%, bem como reconhecer a concomitância com o afastamento da multa isolada e reconhecer a inexistência de hipótese de responsabilização dos sócios administradores.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin-Relatora.

