



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

Processo n° 16004.000299/2006-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.428 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2013
Matéria IRPJ - CSLL - MULTAS ISOLADAS
Recorrente USINA SANTA ISABEL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/12/2003

ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

Não se confunde a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa com a exigência de tributo não recolhido. A multa de ofício isolada submete-se à regra decadencial do art. 173, I, do CTN, pois não é tributo nem está sujeita ao lançamento por homologação, uma vez que somente pode ser constituída por meio de lançamento de ofício.

O vencimento para recolhimento da estimativa mensal é o último dia útil do mês subsequente ao período de apuração. Portanto, a penalidade isolada somente pode ser exigida no primeiro dia do segundo mês após o respectivo período de apuração mensal da estimativa não recolhida. Desse modo, o *dies a quo* para contagem do prazo decadencial das multas isoladas (primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado o lançamento) é o primeiro dia do ano seguinte ao respectivo período de apuração mensal em relação às estimativas dos meses janeiro a outubro de cada ano-calendário (vencimento para recolhimento de estimativas até o último dia do mês de novembro do respectivo ano-calendário, o que possibilita o lançamento ainda no próprio ano-calendário). Em relação às multas isoladas pela falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas dos meses de novembro e dezembro (vencimento no último dia útil de dezembro e janeiro, respectivamente), o prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do segundo ano-calendário após o respectivo período de apuração mensal. Portanto, a data limite para lançamento da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas de outubro de 2000 foi 31 de dezembro de 2005, enquanto que em relação aos meses de novembro e dezembro de 2000 o prazo decadencial se estendeu até 31 de dezembro de 2006.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

Autenticado digitalmente em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente

em 15/08/2013 por FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Assinado digitalmente em 20/08/2013 por LEONARD

O DE ANDRADE COUTO

Impresso em 27/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 31/12/2002, 01/01/2003 a 31/12/2003

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO MENSAL DAS ESTIMATIVAS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES.

A insuficiência de pagamento da CSLL e do IRPJ mensal devidos por estimativa por pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal que deixou de ser efetuado.

O valor da base de cálculo mensal das estimativas é a receita bruta, e somente se exclui de seu cálculo “as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário”. (parágrafo único do art. 31 Lei nº 8.981, de 1995). Não havendo cobrança do IPI não há que se falar em excluir qualquer valor a esse título da base de cálculo mensal das estimativas de IRPJ e CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher a arguição de decadência em relação ao mês de outubro/2000. No mérito, negar provimento ao recurso: i) por voto de qualidade em relação à exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez que votaram pela não incidência da multa; e ii) por unanimidade em relação à base de cálculo da multa, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Mozart Barreto Vianna, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo de Andrade Couto, Moisés Giacomelli da Silva e Paulo Roberto Cortez.

Relatório

Por bem resumir o litígio, adoto o relatório da decisão recorrida:

Lavrou-se multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL, nos valores de R\$558.928,39 e R\$322.556,02, respectivamente. As diferenças apuradas estão listadas nas planilhas de fls. 611 e 613. A fundamentação legal acha-se descrita nos autos de infração correspondentes (fls. 616/633).

Segundo consta do Termo de Constatação Fiscal n. 2 (fls. 607/615), na apuração da base de cálculo do valor devido por estimativa a contribuinte deduzia da receita bruta valores de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) que não estavam sendo destacados nos documentos fiscais tampouco recolhidos aos cofres públicos em face de discussão judicial que em sede liminar permitiu tal circunstância (fls. 217/260), além de outros débitos daquele tributo confessados em Parcelamento Especial de Débitos referente ao período de outubro de 2000 a dezembro de 2002

No registro de apuração do IPI não há qualquer lançamento contábil que retrate a saída do produto do estabelecimento industrial. Entretanto, a partir de janeiro de 2003, a contribuinte emitiu documentos fiscais sem destacar o imposto; na contabilização reajustou o preço de venda para calcular o IPI, a partir do valor total das notas, registrando na escrita contábil a importância correspondente, a débito da conta de resultado "Imposto sobre Vendas-IPI" e a crédito da conta de passivo exigível a longo prazo "Tributo sub judice - IPI".

O substrato legal para considerar o recolhimento de estimativa de IPRJ insuficiente acha-se assentado no art. 31 e seu parágrafo, da Lei n. 8.981, de 1995, a seguir:

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto de venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Regularmente intimada da imposição, a interessada ingressou com a impugnação de fls. 635/645, em que alega:

-decadência do direito de o fisco lançar, relativamente às competências anteriores a junho de 2001;

-a natureza de não-cumulatividade do IPI tem assento constitucional que não se modifica pelo fato de que a contribuinte não destacar o tributo nos documentos fiscais;

-embora nos documentos fiscais não exista o destaque na apuração do resultado o IPI lançado em conta de passivo é adicionado ao lucro real;

-em face de já ter havido balanço para levantar o valor devido, a forma correta de apuração da multa deve levar em conta o total do imposto devido, apurado ao final do período e desse valor deve ser deduzida a quantia recolhida a título de estimativa.

Ao final propugnou pelo acolhimento do pedido e que as intimações e notificações sejam remetidas no endereço dos mandatários.

redação: A impugnação foi julgada procedente em parte, tendo sua ementa a seguinte

ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

A multa de ofício isolada submete-se à regra decadencial do art. 173, I, do CTN, pois não é tributo nem está sujeita ao lançamento por homologação.

ESTIMATIVAS MENSAIS. IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO. FALTA. MULTA ISOLADA. REDUÇÃO LEGAL.

A multa isolada incidente sobre a falta ou insuficiência de pagamento do IRPJ e da CSLL por estimativa foi reduzida para 50% (cinquenta por cento), nos termos da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

impugnação. No recurso voluntário apresentado, a recorrente repete seus argumentos da

É o relatório.

Voto

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 11/06/2010 (fl. 1435), apresentando recurso voluntário em 08/07/2010 (fls. 1437-1453).

Considerando-se que o recurso foi apresentado tempestivamente e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

1 ARGUIÇÃO DE DECADÊNCIA

O lançamento diz respeito a multas isoladas aplicadas em razão do recolhimento a menor de estimativas de IRPJ e CSLL dos meses de outubro de 2000 a dezembro de 2003.

O contribuinte foi cientificado do lançamento em 31/05/2006.

Considerou a decisão recorrida que se aplica aos lançamentos de multas isoladas a contagem de prazo decadencial nos termos do art. 173, I, do CTN, uma vez que não se tratam de tributos e somente podem ser exigidas de ofício, não se aplicando, portanto, o art. 150 do CTN que diz respeito ao prazo de homologação do recolhimento de tributos. Entendeu ainda a turma julgadora que o lançamento relativo às multas isoladas relativas ao ano-calendário de 2000 somente poderiam ser exigidas a partir de janeiro de 2001, e que, portanto, o primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado (marco inicial da contagem do prazo decadencial) seria 1º de janeiro de 2002. Nessa linha de raciocínio, concluiu que o prazo fatal para ciência da exigência seria 31 de dezembro de 2006. Logo, não haveria que se falar em decadência.

Concordo parcialmente com a conclusão da autoridade julgadora. Em relação à aplicação do art. 173, I, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial, entendo perfeita a conclusão, uma vez que não há exigência de tributos, e sim de penalidade. Portanto, não há que se falar em aplicação da contagem do prazo decadencial com base no art. 150 do CTN, uma vez que esse se aplica aos recolhimentos de tributos por homologação. Ora, se não há lançamento em razão da ausência de recolhimento de estimativa, não há como se aplicar tal dispositivo legal, pois, repise-se, a exigência diz respeito a penalidades isoladas, o que somente pode ser feito por meio de lançamento de ofício. Nesse sentido decidiu a extinta Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes:

MULTA ISOLADA – PRELIMINAR DE DECADÊNCIA - DEPÓSITO JUDICIAL DO VALOR DO TRIBUTO DEVIDO NO PRAZO LEGAL DE VENCIMENTO – Afasta-se a preliminar de decadência posto que se trata de, exclusivamente, exigência de multa isolada nos termos do art. 44, 1º da Lei nº 9.430/96, não se cuidando de discussão sobre lançamento por homologação, eis que se aplicou corretamente o art. 173 do CTN, iniciando-se a contagem do exercício seguinte a data que o lançamento poderia ter sido efetuado, razão porque, no caso vertente, não se considera caduco o lançamento. (Acórdão 101-94.849, Relator Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 28 de janeiro de 2005)

Por outro lado, para se aplicar multas isoladas não há necessidade de aguardar o término do respectivo ano-calendário, podendo ser exigidas após a data de vencimento para o recolhimento das estimativas, que é o último dia útil do mês subsequente ao período de apuração (*caput* do art. 6º da Lei nº 9.430/96). Assim, o lançamento da penalidade relativa à insuficiência de recolhimento de estimativa referente ao mês de outubro de 2000 poderia ser ter sido realizado ainda no mesmo ano-calendário, pois o vencimento das estimativas do mês de outubro se deu ao final do mês de novembro de 2000. Já a penalidade relativa ao mês de novembro somente poderia ter sido aplicada a partir de janeiro de 2001, uma vez o prazo de recolhimento da estimativa daquele mês se deu no último dia útil do mês de dezembro de 2000.

Desse modo, deve-se dar provimento parcial ao recurso para exclusão da penalidade relativa às multas isoladas do mês de outubro de 2000, pois, a contagem do prazo decadencial teve início de 01 de janeiro de 2001, exaurindo-se o prazo disponível para lançamento em 31 de dezembro de 2005, seis meses antes da data em que o contribuinte foi cientificado do lançamento.

Já em relação às exigências referentes aos meses de novembro de 2000 e competências seguintes, somente poderiam ser realizadas, no mínimo, a partir do início do ano-calendário de 2001, acarretando a transferência do *dies a quo* para contagem do prazo decadencial para 01 de janeiro de 2002 (primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado). Por consequência, o prazo fatal para lançamento era dia 31 de dezembro de 2006, seis meses após a ciência da exigência.

Isso posto, voto por acolher parcialmente a arguição de decadência, exonerando o crédito tributário relativo às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL referentes ao mês de outubro de 2000.

2 MÉRITO

No mérito, não merecem prosperar os argumentos da recorrente.

Não havendo o destaque do IPI nas notas fiscais de vendas, não há que se falar em excluir o suposto valor devido deste tributo das bases de cálculo mensais de recolhimento de estimativas.

Os argumentos tecidos pela recorrente a respeito da não cumulatividade do IPI não possuem qualquer relação com a exação, pois o valor da base de cálculo mensal das estimativas é a receita bruta, e somente se exclui de seu cálculo “*as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário*”. (parágrafo único do art. 31 Lei nº 8.981, de 1995)

Não havendo cobrança do IPI não há que se falar em excluir qualquer valor a esse título da base de cálculo mensal das estimativas de IRPJ e CSLL.

A respeito do argumento do contribuinte de que obteve, posteriormente, antecipação de tutela para não recolhimento do IPI em nada altera o panorama. A uma, porque não foi cobrado o IPI nas vendas efetuadas, portanto, não há valor a se excluir do cálculo da receita bruta mensal. A duas, porque os tributos com exigibilidade suspensa não podem se deduzidos das bases de cálculo dos tributos.

A alegação de que o § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/1995 somente contempla os incisos I a IV do art. 151 do CTN, e a suspensão da exigibilidade em seu caso se deu com base no inciso V (antecipação de tutela) não se mostra razoável.

De fato, tal dispositivo não contempla expressamente as hipóteses de suspensão da exigibilidade de tributos de que tratam os incisos V e VI do art. 151 do CTN. Porém, tal fato não implica que o legislador quisesse excluir os casos de antecipação de tutela e de parcelamento (respectivamente incisos V e VI do art. 151 do CTN) das hipóteses de indedutibilidade dos tributos com exigibilidade suspensa. Trata-se, simplesmente, do aspecto temporal: tais incisos foram incluídos no CTN somente no ano de 2001 (Lei Complementar 104/2001), enquanto a Lei nº 8.981 é de 1995.

De qualquer modo, a despeito da discussão de se haveria, ou não, necessidade de alteração do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981/95 para adequação à nova redação do art. 151 do CTN, não se pode olvidar que a contabilização de tributos que o contribuinte não reconhece como devido não poderia, em hipótese alguma, sequer alteração seu resultado contábil. Se ao menos o contribuinte tivesse declarado tais valores como devidos correta estaria a sua inclusão no resultado contábil. Contudo, ao não reconhecer tais tributos como devidos, ainda que haja contabilização dos valores que supostamente poderiam ser exigidos, tal reconhecimento contábil classifica-se como provisão, a qual, regra geral, é indedutível das bases de cálculo de IRPJ e CSLL, com exceção às provisões para décimo terceiro salário, férias e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (arts. 335 a 338 do RIR/99).

A doutrina aborda o tema. A família Higuchi assim discorre sobre a matéria:

Não se tratando de despesas incorridas, a reserva de valores lançados na escrituração contábil nada mais representa que mera provisão. A provisão não dedutível na determinação do lucro real terá que ser adicionada também na apuração da base de cálculo da CSLL porque assim determina o art. 2º da Lei nº 7.689/88, alterado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90.

*O imposto ou a contribuição como ICMS, PIS, COFINS, IOF etc. com exigibilidade suspensa por impugnação ou recurso administrativo ou medida judicial favorável não constitui despesa incorrida mas mera provisão. Despesa incorrida é a irreversível enquanto a provisão pode resultar em despesa incorrida ou não, dependendo da decisão final na esfera administrativa ou judicial. (HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das empresas**: interpretação e prática. 35. ed. São Paulo: IR Publicações, 2010, p. 359-360)*

O recorrente alega ainda que houve erro da autoridade fiscal na apuração da base de cálculo das estimativas. Além de não incluir IPI, alega ainda que deveria ter sido considerada somente a diferença entre os valores recolhidos ao final do ano e a estimativa supostamente minorada.

Entendo incorreta novamente a conclusão do recorrente, pois os valores devidos a título de estimativa não se confundem com montante de IRPJ ou CSLL apurados ao

final do período de apuração (anual). O valor efetivamente devido de IRPJ/CSLL no respectivo ano-calendário somente é apurado após o encerramento do ano-base. Desse valor, descontam-se os valores recolhidos por estimativas (entre outros) para se chegar ao saldo de IRPJ/CSLL a recolher. Portanto, não há qualquer lógica o mecanismo proposto pelo recorrente, até mesmo porque, inviabilizaria a aplicação da penalidade isolada antes do encerramento do ano-calendário.

Inviável, pois, fazer o lançamento das penalidades por insuficiência do recolhimento de estimativas com base na diferença entre as estimativas calculadas e o saldo de IRPJ/CSLL devido ao final do período de apuração.

3 CONCLUSÃO

Desse, voto acolher parcialmente a arguição de decadência para excluir a exigência das penalidades relativas ao mês de outubro de 2000. No mérito, voto por negar provimento ao recurso.