



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720117/2013-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1201-002.981 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrentes BARCELONA COMÉRCIO VAREJISTA E ATACADISTA S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

RECURSO DE OFÍCIO. BASES DE CÁLCULO DA MULTA ISOLADA. REVISÃO

Dá-se provimento parcial ao recurso de ofício apenas para retificar parte das exonerações promovidas na decisão de primeira instância, por erro material. MULTA QUALIFICADA. DEDUTIBILIDADE DO ÁGIO. NÃO CONFIGURAÇÃO DA FRAUDE.

Afasta-se a multa qualificada quando não configurado o enquadramento de fraude constante da autuação fiscal.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO AJUSTE DO FINAL DO ANO. NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 105.

Com o advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. Assim, inaplicável a Súmula CARF nº 105 para fatos geradores ocorridos na vigência deste novo dispositivo legal.

DECADÊNCIA.

É de ser reconhecida a decadência relativa aos 2º e 3º trimestres de 2008, nos termos da contagem prevista no art. 150, §4º, do CTN.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF nº 108.

Vistos, discutidos e relatados os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: a) por maioria, dar parcial provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa isolada referente ao mês de novembro de 2012. Vencidos Neudson Cavalcante Albuquerque, Efigênio de Freitas Júnior e Lizandro Rodrigues de Sousa que davam provimento ao recurso de ofício em maior extensão. Vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto, Gisele Barra Bossa e André Severo Chaves (Suplente Convocado), que negavam provimento ao recurso de ofício *in totum*; b) por maioria, dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando a multa qualificada e afastando a autuação relativa aos segundo e terceiro trimestres de 2008 devido à decadência. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, que mantinha a multa qualificada e não reconhecia a decadência. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Luís Henrique Marotti Toselli. Declarou voto o conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque.

(assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente) – Presidente

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Junior, Alexandre Evaristo Pinto, André Severo Chaves (Suplente convocado) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo baixado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais tendo em vista ter reformado a decisão proferida em acórdão deste colegiado às fls. 1945 a 1988, determinando, por conseguinte, o enfrentamento das demais questões suscitadas nos recursos Voluntário e de Ofício, antes tidas por prejudicadas.

A autuação fiscal deste processo trata da glosa de despesas com amortização de ágio para os anos de 2008 a 2012, com aplicação de multa de 150% por ter sido enquadrada a operação como simulada.

A turma afastou os enquadramentos de fraude e simulação e reconheceu como legítima a dedutibilidade do ágio, não enfrentando em Recurso de Ofício as exonerações promovidas pela DRJ nas multas isoladas, por restarem prejudicadas.

A CSRF, contudo, reformou a decisão tendo em vista que a *confusão patrimonial* ocorrida não envolveu a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio.

Assim, cumpre enfrentar, neste julgamento, em Recurso de Ofício, se as exonerações de multa isolada promovidas pela DRJ devem ser mantidas, bem como,

relativamente ao Recurso Voluntário, as seguintes questões (i) qualificação da multa de ofício, (ii) concomitância da multa isolada com a multa de ofício e (iii) incidência de juros selic sobre a multa de ofício após vencido o prazo para pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, Relator

Recurso de Ofício

Admissibilidade

Em decisão de primeira instância, exonerou-se o valor de R\$ 2.540.367,83 a título de multa isolada de IRPJ e de R\$ 1.979.513,54, de CSLL, que, somados, ultrapassam o limite de alçada vigente na presente data, de R\$ 2.500.000,00. Assim, conheço do Recurso de Ofício.

Mérito

Foram exoneradas parcialmente multas isoladas pelos seguintes fundamentos: (i) inobservância, pela fiscalização, da opção do contribuinte pelo balanço de suspensão e redução, resultando em base a maior de incidência da multa para os meses de março, setembro e novembro de 2010; (ii) falta de compensação de prejuízos fiscais para o mês de novembro 2012 e (iii) indevida cobrança de multa isolada para o mês de dezembro, o qual, no caso da sistemática de balanço de suspensão e redução, se trata de apuração final e não de estimativa.

No caso do item (i), de fato, observa-se, nas tabelas de apuração das estimativas por balanço de suspensão e redução às fls. 1527 a 1528, que o IRPJ do mês 01/2010, no valor de R\$ 319.422,64, por exemplo, não é corretamente transposto para a linha de IRPJ devido apurado em meses anteriores, do mês 03/2010. Neste caso, o valor transposto incorretamente é o de R\$ 294.517,64, exatamente em consonância do demonstrado pela Recorrente e acatado pela DRJ.

Assim, relativamente ao item (i), deve ser rejeitado o Recurso de Ofício.

No tocante ao item (ii), acatou a DRJ as alegações da recorrente de que a fiscalização não teria considerado a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas no valor de R\$ 7.138.991,73 no mês 11/2012.

Ocorre que, exatamente no final da fl. 1531, encontra-se a linha que indica a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa de CSLL no valor de R\$ 7.138.991,73 reclamado, isto é, no mês anterior, 10/2012. Ou seja, o prejuízo fiscal reclamado de R\$

7.138.991,73 não foi compensado no mês de 11/2012 porque se encontra totalmente consumido no mês anterior.

Assim, vejo que o item (ii), referente à diferença concedida por falta, em tese, de compensação de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL do mês 11/2012 do valor de R\$ 7.138.991,73, deve ser revisto, por ter havido erro material no exame procedido pela DRJ.

Quanto ao item (iii), acatou a DRJ a tese da recorrente de que não deve caber multa isolada por falta de recolhimento de estimativa para o mês de dezembro quando a opção do contribuinte nesse mês é pelo balanço de suspensão ou redução.

Fundamenta a d. DRJ que, neste caso, a apuração da infração levaria também a uma base da multa isolada de dezembro idêntica à da multa de ofício do ajuste anual, o que tornaria evidente o *bis in idem* na aplicação da penalidade.

Passo a enfrentar a questão (iii).

A este respeito, por se tratar da aplicação de uma penalidade e não de cobrança do próprio tributo devido, entendo ser razoável a interpretação adotada pela d. DRJ, devendo, portanto, ser mantida a sua r. decisão quanto a este item, isto é, da exclusão das multas isoladas referentes aos meses de dezembro quando efetuada a apuração pelo contribuinte por balanço de suspensão/redução.

Afasto, contudo, a *ratio decidendi* de *bis in idem* e adoto como fundamento para esta decisão que o valor pago no mês de dezembro, em caso de opção pelo contribuinte por balanço de suspensão ou redução, é uma estimativa, no caso em tela, apenas do ponto de vista formal, mas materialmente o próprio ajuste anual.

Isto porque, ao levantar um balanço de suspensão no último mês do ano, está o contribuinte de fato apurando o resultado de todo o período e dispondo-se, com isso, a antecipar para dezembro -- no caso, final de janeiro seguinte -- um eventual pagamento a título de ajuste anual.

Ou seja, perde-se o sentido de se multar o contribuinte por falta de recolhimento de estimativa quando ele próprio já optara antes por não estimar o resultado daquele mês, preferindo desde logo apurar o resultado fiscal do ano inteiro.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o Recurso de Ofício apenas para restabelecer a diferença de multa isolada de IRPJ e CSLL apurada para o mês de novembro de 2012 (item ii), mantendo, contudo, as exclusões promovidas pela decisão de primeira instância referente às multas isoladas de dezembro de 2009 e de 2012 (item iii) e às diferenças no cálculo das multas isoladas de março, setembro e novembro de 2010 (item i).

Recurso Voluntário

Multa qualificada

Quanto à qualificação da multa, cumpre mencionar que esta foi motivada no TVF em razão de ter sido constatada a fraude, como se observa na seguinte passagem de fls. 1513:

11.2 Da multa qualificada

No caso presente, a intenção das operações realizadas foi, claramente, o aproveitamento do ágio nos resultados da **Barcelona**, com a dedução dos encargos de amortização desse ágio, através de atos elaborados em curto espaço de tempo, os quais tiveram a função de distorcer o resultado final que se daria naturalmente caso as partes não engendrassem elaborado planejamento.

O que se verificou na prática acima exposta é que o contribuinte, de forma elaborada, buscou uma construção artificial e que teve como intuito único e exclusivo dificultar a análise por parte da fiscalização do real motivo da reorganização societária.

A fundamentação legal da multa qualificada encontra-se no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona intuito de fraude em sua redação original e que, na atual, limita-se a remeter aos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A decisão anterior desta turma, contudo, já havia afastado a fraude, como se pode constatar em sua ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010, 2011, 2012

ÁGIO FUNDAMENTADO EM EXPECTATIVA DE RESULTADOS FUTUROS.
DEDUTIBILIDADE DA AMORTIZAÇÃO.

A legislação que permite a dedução da amortização do ágio em determinadas circunstâncias e desde que preenchidos determinados requisitos é norma indutora de comportamento do contribuinte.

Uma vez norteado o permissivo legal para a amortização do ágio contido no art. 7º da Lei 9532/97 ou art. 386 do RIR/99 e, de fato concretizada a confusão patrimonial que reúne as despesas de amortização fiscal do ágio e os lucros que motivaram o pagamento do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura, possibilitando o emparelhamento de receitas e despesas, torna-se legal a amortização do ágio.

Não havendo ocorrência de fraude ou simulação e tendo sido verdadeiras e legítimas as operações perpetradas, inclusive, com a ocorrência do efetivo pagamento do preço, a dedução do ágio é possível, ainda que o benefício fiscal seja o principal ou mesmo o único elemento motivador.

Uma vez demonstrado o devido propósito negocial e substância econômica na realização de reorganizações societárias, a dedução da amortização do ágio torna-se ainda mais justificada

Como se observa, o fundamento da qualificação da multa já foi de fato conhecido pela Turma ao ter-se pronunciado, no mérito, quanto à inexistência de fraude nas operações promovidas pela recorrente.

Neste caso, cumpre apenas reconhecer, em respeito à segurança jurídica, a repercussão desta decisão já proferida de modo a, por consequência, afastar a qualificação da multa.

Decadência

Suscitada a decadência pela recorrente, conheço, conforme provocado, que, após afastada a qualificação da multa, deve ser aplicada a regra da contagem decadencial do art. 150, §4º, do CTN. Por consequência, deve ser reconhecida a decadência relativas aos 2º e 3º trimestres de 2008.

Concomitância de multa isolada com multa de ofício

Alega a Recorrente que a aplicação da multa isolada em concomitância com a multa de ofício não poderia ser superior ao valor apurado após o encerramento do exercício. A razão seria tal medida caracterizar dupla imposição de pena ao mesmo fato.

A questão suscitada pela Recorrente é de direito, já tendo sido, inclusive, sumulada pelo CARF na Súmula nº 105¹, no sentido de não ser cabível a aplicação concomitante entre as duas multas.

A *ratio* da súmula, contudo, não abarca a tese de *bis in idem*, mas apenas reconhece que, pela redação antiga da Lei 9.430/96, o texto não era claro acerca da concomitância, devendo prevalecer, portanto, o sentido mais favorável ao contribuinte.

Ocorre que a jurisprudência da 1ª Turma da CSRF vem-se pronunciando reiteradamente no sentido de terem as inovações introduzidas pela MP 351/2007, convertidas na Lei 11.488/2007, eliminado a ambiguidade até então existente, confirmando o sentido de serem cabíveis ambas as multas, por se tratarem de infrações distintas.

Assim se pode observar:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, deixa clara a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". A lei ainda estabelece a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente.

No caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

(Acórdão 9101-002.510 - 1ª Turma. Sessão de 12/12/2016)

¹ 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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Anocalendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTODEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

1 A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2 A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do anocalendário.

(Processo nº 10120.722876/2012-40 . Acórdão nº 9101003.919 – 1ª Turma. Sessão de 04 de dezembro de 2018)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
ANO-CALENDÁRIO: 2009

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTODEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2- A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, concomitantemente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

(Processo nº 15956.720114/2011-19. Acórdão nº 9101004.010 – 1ª Turma. Sessão de 12 de fevereiro de 2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO SOBRE O TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

1- A multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado em 31 de dezembro. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações/fatos, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em bis in idem. A multa normal de 75% pune o não recolhimento de obrigação vencida em março do ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente.

2- A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou a redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, não há mais dúvida interpretativa acerca da inexistência de impedimento legal para a incidência da multa isolada cominada pela falta de pagamentos das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, juntamente com a multa de ofício decorrente da falta de pagamento do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário.

(Processo nº 10970.720292/2012-29. Acórdão nº 9101003.921 – 1ª Turma Sessão de 04 de dezembro de 2018)

Como se observa, a jurisprudência da 1ª Turma é sólida no sentido ser cabível, a partir da Lei 11.488/2007, a aplicação de ambas as multas nas autuações fiscais de IRPJ na modalidade Lucro Real anual.

Tenho a acrescentar que este tipo de controvérsia só ocorre em razão de uma opção feita pelo próprio contribuinte por ser tributado mensalmente por estimativa, a qual não é considerada pela lei a regra para o IRPJ e a CSLL. Confira-se:

Lei 9.430/96

(...)

Capítulo

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no **lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos **de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pela encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

(...)

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 dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Como se observa, a regra prescrita em lei é a tributação trimestral, sendo a apuração anual com pagamento de estimativas mensais uma mera opção do contribuinte. Tal opção reverte, não se pode olvidar, também em maiores benefícios para quem a escolhe, como, p. ex., a possibilidade de compensar prejuízos ao longo de um mesmo ano sem observância da trava de 30%.

Assim, entendo prejudicado o questionamento acerca de uma suposta violação do sentido de justiça tendo em vista a análise dos efeitos que a combinação das multas pode provocar. Tratando-se de uma questão de opção, cabe ao contribuinte, portanto, escolher aquela que melhor lhe convém, dadas as vantagens e desvantagens inerentes a cada uma delas.

Isto posto, julgo improcedente o recurso voluntário no tocante ao pedido de afastamento da aplicação conjunta das multas isolada e de ofício.

Juros de Mora sobre multa de ofício

Questiona a recorrente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Trata-se de questão de direito recentemente sumulada pelo CARF em 2 de abril de 2019, pela de número 108, cuja redação reproduzo a seguir:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, por se tratar de questão de direito sumulada, julgo improcedente a alegação de que a multa de ofício não deve ser acrescida de juros Selic a partir da data de seu vencimento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos voluntário e de ofício para:

(i) no mérito, dar parcial provimento ao recurso de ofício, restabelecendo a multa isolada referente apenas ao mês de novembro de 2012; e

(ii) quanto ao recurso voluntário, afastar a multa qualificada para todos os anos e, por consequência, reconhecer a decadência dos 2º e 3º trimestres do AC 2008.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

A decisão de primeira instância exonerou a exigência de multa isolada devida à insuficiência nas antecipações do IRPJ e da CSLL nos meses dezembro de 2009 e dezembro de 2012 por reconhecer uma identidade entre a apuração da antecipação em dezembro feita por meio de balancete de suspensão ou redução e a própria apuração do tributo anual, conforme o seguinte excerto (fls. 1781):

209. Estando a Impugnante sujeita à apuração do IRPJ e da CSLL, na modalidade do Lucro Real Anual, e tendo tempestivamente optado pela determinação das bases de cálculos dos recolhimentos mensais com base no balanço de suspensão ou redução, conforme se verifica das respectivas DIPJ's constantes dos autos do presente processo (fls. 1075 a 1279), o valor dos tributos apurados nos meses de dezembro são definitivos, ou seja, não são considerados antecipações, e, portanto, não cabe o lançamento da multa isolada.

210. Não se pode aceitar a cobrança de multa isolada sobre o valor definitivo dos tributos devidos no mês de dezembro, não somente porque haveria uma flagrante concomitância de imposição legal, mas porque se trata de recolhimento definitivo e não estimativa mensal.

[...]

Analisei as alegações e cálculos acima e concluí que cabe razão a impugnante nessa parte.

Especificamente quanto a multa isolada da estimativa do mês de dezembro de cada ano, verifica-se que é exatamente o valor do ajuste anual, haja vista que a contribuinte elaborou balanços mensais de suspensão redução.

A exoneração supracitada deu ensejo ao recurso de ofício. Ao apreciar esse feito, o colegiado corroborou a decisão que exonerou a multa isolada exigida para dezembro. Naquela ocasião, externei o meu entendimento em sentido contrário à identidade aventada e agora registro esse entendimento por meio desta declaração de voto.

O artigo 1º da Lei nº 9.430/1996 determina que o IRPJ seja apurado em período trimestral². Todavia, o art. 2º da mesma Lei permite que o contribuinte, mediante opção, faça a apuração do IRPJ apenas no final do ano. Para tanto, este deve realizar antecipações mensais calculadas sobre a receita bruta, o que se convencionou denominar de estimativas, *verbis*:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela 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

² Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

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 pagamento do tributo apurado no final do ano e o pagamento das estimativas mensais estão determinados pelo artigo 6º da mesma Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

Saliente-se que o §3º do artigo 6º acima transcrito traz uma determinação expressa de diferenciação entre o imposto apurado no final do ano, o qual deve ser pago até o último dia útil do mês de março subsequente, e a estimativa de dezembro, a qual deve ser paga até o último dia útil do mês de janeiro subsequente. Portanto, não há que se confundir a estimativa de dezembro com o imposto apurado no final do ano.

É certo que o artigo 35 da Lei nº 8.981/1995 permite que o contribuinte reduza ou suspenda o pagamento de uma estimativa mensal quando, mesmo havendo receita bruta, este demonstre, por meio de balancete específico, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto devido até aquela data, *verbis*:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

Também é certo que esse mecanismo, quando adotado, leva a uma coincidência numérica entre a estimativa de dezembro e o imposto anual. Todavia, esta coincidência não autoriza o entendimento de que existiria uma identidade entre essas duas obrigações tributárias a ponto de elidir o pagamento da estimativa de dezembro, quando quitado o tributo anual.

Entendo que, em havendo estimativa a pagar em dezembro, esta deve ser recolhida até o último dia de janeiro subsequente, independentemente da forma em que ela foi calculada e independentemente da sorte do tributo apurado no final do ano.

A equivalência defendida na decisão recorrida, a qual fundamentou a exoneração da multa isolada pelo recolhimento a menor da estimativa de dezembro de 2009 e de dezembro de 2012, está violando frontalmente o §3º do artigo 6º da Lei nº 9.430/1996 e está desvirtuando a política tributária pátria, a qual permite a previsão da arrecadação dos tributos federais a partir da expectativa de que os contribuintes recolherão a estimativa de dezembro já no mês de janeiro subsequente. Se o contribuinte puder deixar de pagar essa estimativa sem sofrer qualquer sanção, não há como garantir a arrecadação de janeiro.

Diante do exposto, entendo que não há *bis in idem* na exigência da estimativa de dezembro e, igualmente, entendo que a sua exigência não é meramente formal, possuindo consequências materiais relevantes, pelo que voto por dar parcial provimento ao recurso de ofício, para também retornar a exigência da multa isolada relativa a dezembro de 2009 e a dezembro de 2012, adicionalmente à exigência já retomada na forma do voto do ilustre relator.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque