



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

Processo n° 18471.002050/2008-14
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-001.220 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2014
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente RIO DE JANEIRO REFRESCOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

PROCESSOS CONEXOS. MATÉRIA NÃO PREJUDICIAL. JUNTADA OPCIONAL.

O Regimento do CARF possibilita, mas não obriga, a distribuição conjunta dos processos conexos para o mesmo relator.

Dessa forma, há que se entender que a distribuição do segundo processo sem sorteio ao mesmo relator é prerrogativa da Administração do CARF, não possuindo a Turma Baixa poder de avocar os autos.

No caso, não sendo a decisão do outro processo conexo prejudicial ao julgamento destes autos, deve-se respeitar a distribuição do sorteio eletrônico, e julgar os autos separadamente, solucionando-se eventuais resultados conflitantes pelo manejo de recurso especial.

COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. EFEITOS.

Os recursos contra as compensações consideradas não declaradas não estão sujeitos ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972 - PAF, e assim não suspendem a exigibilidade do crédito tributário relativamente ao débito objeto da compensação, nem tem direito à reapreciação pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, nos termos do art. 74, §§ 9º a 13 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, não é possível, no recurso voluntário contra o lançamento dos débitos não compensados, aduzirem-se argumentos relativos à validade da compensação.

NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

Não é nula a decisão que não conheceu dos argumentos relativos à compensação considerada não declarada, pois a matéria era objeto de outro processo e a lei veda a apreciação desse tópico pelo CARF.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

CONCOMITÂNCIA. MULTA ISOLADA SOBRE DÉBITO COMPENSADO EM COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA. MULTAS DE OFÍCIO NO LANÇAMENTO DO MESMO DÉBITO. POSSIBILIDADE.

A lei previu pena específica para as punir as compensações consideradas não declaradas, consistente na aplicação de multa isolada de 75% ou de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado, mas em nenhum momento isentou o infrator das multas incidentes quando do lançamento posterior do débito.

As penalidades decorrem de causas autônomas e independentes previstas em lei.

IRPJ. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível 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.

LANÇAMENTO REFLEXO DE CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrer da mesma matéria fática.

Pedido de Conexão Indeferido.

Recurso Conhecido em Parte.

Preliminar Rejeitada.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, indeferir o pedido de juntada deste processo com o de nº 18471.002051/2008-51, não conhecer das razões de recurso contra o mérito das compensações consideradas não declaradas, e rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida, vencidos os conselheiros Francisco Alexandre dos Santos Linhares, Marcelo de Assis Guerra, e Antonio Carlos Guidoni Filho, que conheciam das razões de recurso contra esta matéria e, nesta conformidade, anulavam a decisão recorrida. E no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso, para **cancelar a multa isolada sobre as estimativas**, vencidos os conselheiros José Evande Carvalho

Araujo (relator) e João Otávio Oppermann Thomé, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório. Declarou-se impedido o conselheiro João Carlos de Figueiredo Neto. Participou do julgamento em seu lugar o conselheiro Marcelo de Assis Guerra.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

(assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregório - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Marcelo de Assis Guerra, Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foram lavrados (i) o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, que exigiu o imposto suplementar no valor de R\$ 3.067.362,89, relativo ao ano-calendário de 2004, acrescido de juros de mora e multa de ofício de 75%, bem como multa isolada incidente sobre estimativas não pagas, referentes aos meses de novembro e dezembro de 2004 e janeiro de 2005, no valor de R\$ 1.970.399,03 (fls. 3 e 315 a 322); e (ii) o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que lançou contribuição no valor de R\$ 1.420.847,30, relativa aos anos-calendários de 2004 e 2005, acrescida de juros de mora e multa de ofício de 75%, bem como multa isolada no valor de R\$ 710.423,64, incidente sobre estimativas não pagas, referentes aos meses de novembro e dezembro de 2004 e janeiro de 2005. (fls. 4 e 323 a 331).

O relatório do acórdão de primeira instância descreveu os fundamentos da autuação da seguinte maneira (fls. 1.041 a 1.042):

Da autuação

A presente autuação originou-se do encontro de contas formalizado através das declarações de compensação abaixo listadas:

- **217733298730120413570864, enviada eletronicamente em 30/12/2004;**

Débitos informados :

Estimativa IR nov/04 – R\$ 1.058.586,48

Estimativa CSLL nov/04 – R\$ 381.811,13

- **211345002614020517570858, enviada eletronicamente em 14/02/2005.**

Débitos informados :

Estimativa IR dez/04 – R\$ 2.022.637,18

Estimativa CSLL dez/04 – R\$ 728.869,39

- **233766109228020513577278, enviada eletronicamente em 28/02/2005;**

Débitos informados :

Estimativa IR jan/05 – R\$ 859.574,39

Estimativa CSLL jan/05 – R\$ 310.166,78

Conforme Parecer Derat /RJO – DIMCO 003, de 22/02/2008 – (fls 300/310), prolatado nos autos do processo administrativo 10707.000478/2007-11, as referidas compensações foram consideradas não declaradas tendo em vista a utilização de créditos de terceiros. Em consequência, os débitos acima referidos, relativos a estimativas de IRPJ e CSLL, foram expurgados da apuração originalmente realizada pela interessada gerando a exigência em análise, referente :

- 1) ao recálculo dos tributos incidentes sobre a base anual ;
- 2) às multas isoladas cabíveis em função das estimativas que deixaram de ser recolhidas. (art 44, II, letra “b” da Lei 9.430/1996, com a nova redação dada pela Lei 11.488, de 15/06/07).

IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 356 a 388, acatada como tempestiva. Socorro-me, mais uma vez, do relatório do acórdão de primeira instância, que assim resumiu os argumentos do recurso (fls. 1.042 a 1.043):

- Através da ação ordinária de repetição de indébito nº 99.0000269-5 a empresa Bozzo Brasil SA Comércio Importação e Exportação Trading Company obteve o reconhecimento de direito creditório decorrente de valores indevidamente recolhidos a título de Quota de Contribuição de Cafê;
- Por instrumento Público de Cessão de Créditos o direito reconhecido no âmbito da referida ação foi transferido à Rio de Janeiro Refrescos, que ao invés de satisfazer seu crédito mediante ação de execução a ser proposta contra a União, optou por compensá-los com débitos próprios;
- Mediante despacho decisório do qual foi cientificada em 07/04/2008, parte das compensações formalizadas foi tida como não homologada e parte como não

declarada. Os débitos que integravam estas últimas referem-se a estimativas de IRPJ e CSLL;

- Relativamente às compensações tidas como não declaradas foi apresentado recurso hierárquico que é objeto do processo administrativo 15734.001027/2008-12;
- Os referidos débitos geraram o auto de infração que é objeto do presente. Foram exigidos os tributos recalculados em função das estimativas não recolhidas, a multa isolada sobre as estimativas não pagas, bem como a multa prevista no art 18 da Lei 10.833/03,
- Incabível a aplicação simultânea da multa prevista no art 18 da Lei 10.833/03 e, por duas vezes, da multa prevista no art 44 da Lei 9.430/1996. Ainda que se admita o caráter indevido das compensações efetuadas o percentual máximo de multa aplicável seria de 75%;
- A desconsideração dos créditos da interessada, informados em Dcomp, ocorreu à margem da legalidade, tendo em vista tratar-se de créditos válidos, de propriedade da impugnante;
- É válida a cessão de créditos reconhecida por decisão transitada em julgado;
- Não há, na legislação tributária, vedação à cessão de créditos;
- Os créditos utilizados no encontro de contas já integravam o patrimônio da interessada. Houve, portanto, contraposição de créditos e débitos próprios.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) julgou o lançamento procedente, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 1.039 a 1.046):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

Ementa:

ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. MULTA ISOLADA E RECÁLCULO DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL ANUAL.

Conforme IN 93/1997, verificada a falta de recolhimento das estimativas após o término do ano calendário, o lançamento deve abranger não só a multa isolada calculada sobre as antecipações não realizadas, mas também o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro.

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM CRÉDITOS DE TERCEIROS. CONCOMITÂNCIA RELATIVAMENTE À MULTA INCIDENTE SOBRE AS ESTIMATIVAS NÃO PAGAS.

A multa isolada de que trata o art 18 § 4º da Lei 10.833/03 tem aplicação concomitante compatível com a multa por falta de pagamento de estimativas devidas. A compatibilidade de tais exigências permanece apesar de a base de incidência ser a mesma.

Lançamento Procedente

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

a) partindo-se da premissa de que as compensações das estimativas foram consideradas não declaradas nos autos do processo 10707.000478/2007-11, e não tendo havido recurso hierárquico dos débitos em discussão naquele processo, delimitou-se a lide ao lançamento decorrente daquela decisão definitiva, não se acolhendo os argumentos de defesa pertinentes às referidas compensações;

b) não há qualquer impropriedade quanto às exigências formalizadas no presente processo, e a exigência da multa prevista no art 18 da Lei 10.833, de 2003, objeto do processo administrativo 18471.002051/2008-51;

c) quanto às exigências formalizadas no presente processo, a IN 93, de 1997, prevê que o lançamento porventura formalizado, quando verificada a falta de recolhimento das estimativas após o término do ano calendário, deve abranger não só a multa isolada calculada sobre as antecipações não realizadas, mas também o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora;

d) a multa isolada que é objeto do presente tem como fundamento a falta de recolhimento de estimativas - (art 44, inciso II, letra “b” da Lei 9430, de 1996 – 50%). Por outro lado, a multa que é objeto do processo 18471.002051/2008-51 derivou da formalização de compensação considerada não declarada em função da utilização de créditos de terceiros (art 44, inciso, inciso I da Lei 9.430, de 1996 – 75%);

e) não há, portanto, que se falar em impropriedade na cumulação das exigências formalizadas já que são diversas as hipóteses de incidência. Havendo a interessada incorrido nas duas diferentes condutas previstas em lei como ensejadoras da aplicação de multas - falta de recolhimento de estimativas e compensação das mesmas mediante utilização de créditos de terceiros - impõe-se a concomitância das respectivas penalidades. Tal conclusão não fica prejudicada pelo fato de ser única a base de cálculo.

RECURSO AO CARF

Cientificado da decisão de primeira instância em 15/1/2009 (fl. 1.048), o contribuinte apresentou, em 13/2/2009, o recurso de fls. 1.050 a 1.093, acompanhado dos documentos de fls. 1.094 a 1.898, onde afirma que:

a) tornou-se titular de créditos de Quota de Contribuição de Café a partir da cessão de créditos celebrada em 11 de novembro de 2003, com Bozzo Brasil S/A Comércio Importação e Exportação Trading Company, por instrumento público de cessão de créditos referente à ação ordinária de repetição de indébito nº 99.0000269-5, que tramitou perante a 4ª

Vara Federal da Seção Judiciária do Espírito Santo, com trânsito em julgado em 10 de novembro de 2003, tendo a alteração sido deferida pelo magistrado nos autos da referida ação ordinária em 19 de dezembro de 2003;

b) utilizou os créditos de sua titularidade em compensações que foram consideradas parte como não homologadas e parte como não declaradas. Para as primeiras apresentou manifestação de inconformidade; para as últimas, recurso hierárquico (que, ao contrário do afirmado na decisão recorrida, abrangeu todas as compensações). Os autos de infração objeto do presente recurso voluntário decorrem das compensações consideradas não declaradas pelo recorrente, uma vez que, ao recurso hierárquico outrora apresentado em face da decisão que entendeu não declaradas as compensações em tela, não foi atribuído efeito suspensivo;

c) na presente autuação, bem como na do processo nº 18471.002051/2008-51, foram absurdamente cumuladas três penalidades sobre a mesma base de cálculo;

d) os valores lançados são completamente indevidos, uma vez que (i) a descon sideração dos créditos do contribuinte, informados em DCOMP, ocorre à margem da legalidade, haja vista tratar-se de créditos válidos, de sua propriedade; (ii) não é passível a aplicação de multas para a hipótese, dada a validade dos créditos opostos à Fazenda Pública, para fins de compensação; (iii) ainda que se entenda cabível a aplicação de multa - o que só se admite para fins de argumentação - ocorre no caso flagrante sobreposição de penalidades sobre o mesmo fato, dado que foram aplicadas, na mesma oportunidade, três multas sobre a mesma base, totalizando o montante de 200% (duzentos por cento); (iv) o acórdão recorrido é nulo, na medida em que deixou de apreciar a temática da compensação (cuja descon sideração é premissa elementar dos autos de infração ora lavrados);

e) a nulidade da decisão recorrida decorre da flagrante preterição do direito de defesa de não se apreciar os argumentos relativos à compensação. Se a Lei nº 9.784, de 1999, não dá efeitos suspensivo às compensações consideradas não declaradas, permitindo a lavratura de auto de infração, é na impugnação desse lançamento que se abre a oportunidade ao contribuinte de se defender da exigência, impugnando todas as suas premissas (salvo alegação de inconstitucionalidade). Dessa forma, pugna pela anulação da decisão recorrida ou pela apreciação da matéria pelo CARF;

f) a cessão dos créditos foi reconhecida por decisão transitada em julgado em 3/6/2004;

g) desistiu da execução do título judicial para ter direito à restituição administrativa do crédito, nos termos do § 2º, do artigo 37, da Instrução Normativa nº 210, de 2002, vigente à época. Tal pedido foi homologado pelo Poder Judiciário, tendo a União buscado reformar essa decisão, sem sucesso, com trânsito em julgado em 8/9/2006;

h) o crédito compensado não era de terceiro, mas próprio, como reconhecido pelo Poder Judiciário;

i) a 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 136126, admitiu a compensação de parte do mesmo crédito cedido pela empresa Bozzo Brasil S.A. à Cervejaria Kaiser Brasil S/A. Decisão semelhante se deu no Recurso nº 135285;

j) a jurisprudência do STJ também lhe é favorável;

l) a multa isolada da Lei nº 10.833, de 2003, por ser específica, absorve quaisquer outras penalidades aplicadas sobre o mesmo fato.

Ao final, pugna pela nulidade da decisão do recorrida, ou pela anulação dos autos de infração, ou ainda pelo afastamento das multas aplicadas. Requer ainda o reconhecimento da conexão com o processo nº 18471.002051/2008-51, de modo a evitar-se decisões conflitantes, bem como pela juntada posterior de novas provas e pela intimação pessoal dos representantes legais listados na peça.

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em fevereiro de 2014, numerado digitalmente até a fl. 1.967.

O processo foi incluído em pauta pela primeira vez na sessão de julho de 2014, mas não foi apreciado, desde então, em função de pedidos de adiamento e de vista.

Esclareça-se que todas as indicações de folhas neste voto dizem respeito à numeração digital do e-processo.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade, portanto merece ser conhecido.

O presente lançamento decorre da decisão no processo nº 10707.000478/2007-11, que considerou como não declaradas compensações de estimativas de IRPJ e CSLL dos meses de novembro e dezembro de 2004 e janeiro de 2005.

Neste processo, a autoridade fiscal considerou essas estimativas como não pagas e lançou o tributo devido no final do exercício, acrescido de juros e multa de ofício de 75%, bem como de multa isolada pelas estimativas não recolhidas.

1 – PEDIDO DE JULGAMENTO CONJUNTO POR CONEXÃO

Como consequência do processo nº 10707.000478/2007-11, foi também lavrado auto de infração para exigir multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, prevista no art 18 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Essa autuação consta do processo nº 18471.002051/2008-51 que, até o presente momento, encontra-se aguardando distribuição para julgamento neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

O recorrente pugna pelo reconhecimento da conexão entre os autos, com julgamento conjunto para evitar decisões conflitantes.

Contudo, apesar de reconhecer a conexão entre os autos, entendo que o art. 6º do anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, possibilita, mas não obriga, a distribuição conjunta dos processos conexos para o mesmo relator. Transcrevo o dispositivo:

*Art. 6º Verificada a existência de processos pendentes de julgamento, nos quais os lançamentos tenham sido efetuados com base nos mesmos fatos, inclusive no caso de sujeitos passivos distintos, os processos **poderão** ser distribuídos para julgamento na Câmara para a qual houver sido distribuído o primeiro processo.*

(...)

(grifei)

Dessa forma, há que se entender que a distribuição do segundo processo sem sorteio é prerrogativa da Administração do CARF, não possuindo esta Turma poder de avocar os autos.

Na verdade, observo que a orientação da Casa é no sentido oposto: a regra geral é o respeito à ordem do sorteio eletrônico, permitindo-se a distribuição direta apenas em caso excepcionais, onde uma das decisões dependa do decidido em outro processo.

No caso, é perfeitamente possível se decidir o destino do presente lançamento sem a análise da autuação que cobrou multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Caso, da análise dos processos, decorram decisões conflitantes, as partes podem harmonizá-las por meio de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Nesse sentido, indefiro o pedido de juntada dos processos.

2 – NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA E LIMITES DA LIDE

O recorrente afirma que a decisão recorrida é nula por ter preterido seu direito de defesa ao não apreciar os argumentos que defendiam seu direito de compensação.

De fato, o julgador de primeira instância, partindo da premissa de que as compensações das estimativas foram consideradas não declaradas nos autos do processo 10707.000478/2007-11, e não tendo havido recurso hierárquico dos débitos em discussão naquele processo, delimitou a lide ao lançamento decorrente daquela decisão definitiva, não acolhendo os argumentos de defesa pertinentes às referidas compensações.

A defesa acrescenta que o acórdão guerreado se equivocou ao afirmar que não questionou todas as compensações no recurso hierárquico, pois impugnou toda a matéria.

Verifico que o julgador *a quo* entendeu que o recurso hierárquico tinha sido parcial ao constatar que, no processo nº 15374.001027/2008-12, indicava-se a existência de tão

somente um dos débitos que foram objeto da compensação tida como não declarada (IRRF de R\$ 450.000) e, conforme pesquisas aos arquivos eletrônicos da Receita Federal, o referido débito fora extinto por “transferência” motivada, possivelmente, pelo fato de constar em DCTF.

Já a decisão do recurso hierárquico no citado processo, trazida pelo recorrente no voluntário (fls. 1.097 a 1.100), não faz a ressalva da impugnação ter sido parcial.

Dessa forma, somente seria possível se ter conhecimento dos exatos contornos da lide com a análise do recurso hierárquico apresentado pelo contribuinte, que não consta dos autos.

De qualquer modo, mesmo se fosse constatado o equívoco da decisão recorrida, e que, de fato, o recurso hierárquico tivesse sido total, o resultado da análise seria o mesmo, sendo forçosa a conclusão de impossibilidade de conhecimento integral do presente recurso voluntário.

Primeiro, porque, em consulta ao sistema Comprot, verifico que o processo nº 15374.001027/2008-12 foi movimentado para a unidade de origem logo após a decisão do recurso hierárquico, ocorrida em 25/9/2008, e que pouco depois foi encaminhado ao Arquivo Geral, estando arquivado desde 3/8/2009. Dessa forma, no momento, já ocorreu o trânsito em julgado da decisão no recurso hierárquico.

E, principalmente, porque os recursos contra as compensações consideradas não declaradas não estão sujeitos ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 - PAF, e assim não suspendem a exigibilidade do crédito tributário relativamente ao débito objeto da compensação, nem tem direito à reapreciação pelo CARF, nos termos do art. 74, §§ 9º a 13 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, abaixo transcrito na redação vigente por ocasião do não reconhecimento das compensações:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

(...)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto

nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses:

(...)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

§ 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo.

Assim, como os débitos de estimativa não foram compensados, nem estão com sua exigibilidade suspensa, correto o lançamento que constituiu o tributo decorrente do não pagamento dessas estimativas.

Além disso, toda discussão sobre a compensação ficou restrita ao recurso hierárquico, exatamente como decidido no acórdão recorrido.

O contribuinte defende que, como a lei não dá efeitos suspensivos ao recurso contra compensações consideradas não declaradas, então o direito de defesa deve se dar junto à impugnação do lançamento decorrente.

Contudo, se isso fosse verdade, far-se-ia letra morta da disposição legal que afasta das compensações consideradas não declaradas o direito de recurso ao CARF.

Desse modo, correta a decisão recorrida quando limitou a lide à discussão sobre o lançamento de tributo e multas, não conhecendo dos argumentos relativos à compensação.

Decisão semelhante foi tomada no Acórdão nº 1201-000.745, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, prolatado na sessão de 11 de setembro de 2012, tendo por relator o Conselheiro Marcelo Cuba Netto, que restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO CONSIDERADA NÃO DECLARADA.

Não cabe manifestação de inconformidade ou recurso voluntário, no rito previsto pelo Decreto nº 70.235/72, contra o despacho decisório que considerou não declarada a compensação.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, bem como não conheço dos argumentos relativos ao direito de compensação.

3 – ABSORÇÃO DAS MULTAS DESTE PROCESSO

O recurso defende que a multa isolada da Lei nº 10.833, de 2003, que, como já visto, é objeto do processo nº 10707.000478/2007-11, por ser específica, absorve quaisquer outras penalidades aplicadas sobre o mesmo fato, o que inclui as multas lançadas no presente processo que, por isso, devem ser canceladas.

A decisão recorrida, por sua vez, entendeu que não há que se falar em impropriedade na cumulação das exigências formalizadas já que são diversas as hipóteses de incidência. Havendo a interessada incorrido nas duas diferentes condutas previstas em lei como causa da aplicação de multas - falta de recolhimento de tributo e estimativas e compensação das mesmas mediante utilização de créditos de terceiros - impõe-se a concomitância das respectivas penalidades.

Concordo com o julgador *a quo*.

Observe-se a redação do art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, na redação vigente por ocasião da análise das compensações:

Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão de não-homologação da compensação quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

(...)

§ 4º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se o percentual previsto no inciso I do caput do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicado na forma de seu § 1º, quando for o caso.

Assim, vê-se que a lei previu pena específica para as punir as compensações consideradas não declaradas, consistente na aplicação de multa isolada de 75% ou de 150% sobre o valor total do débito indevidamente compensado.

Contudo, em nenhum momento a lei isentou o infrator das multas incidentes quando do lançamento posterior do débito. Recorde-se que esse débito não é considerado como confessado, nos termos do § 6º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (acima transcrito), e por isso precisa ser constituído de ofício.

Foi por isso que, neste processo, os débitos de estimativa indevidamente compensados foram considerados com não pagos, e deram origem ao lançamento dos tributos

devidos no final do exercício, acrescidos de juros e multa de ofício de 75%, bem como de multas isoladas pelas estimativas não recolhidas.

Dessa forma, a multa isolada do processo nº 10707.000478/2007-11 convive perfeitamente com as penalidades destes autos, por decorrerem de causas autônomas e independentes previstas em lei.

4 – CONCOMITÂNCIA DAS MULTAS DESTE PROCESSO

O contribuinte ainda se insurge contra a sobreposição de penalidades sobre o mesmo fato, dado que foram aplicadas, na mesma oportunidade, três multas sobre a mesma base, totalizando o montante de 200%.

Refere-se a defesa à multa de 75% sobre os débitos indevidamente compensados, aplicada no processo nº 10707.000478/2007-11, e às multas de 75% sobre os tributos devidos no final do ano e a de 50% sobre as estimativas não pagas cobradas nestes autos.

A possibilidade de cumulação da penalidade sobre os débitos constantes em compensação considerada como não declarada com as multas do lançamento decorrente dos mesmos débitos já foi analisada na seção precedente.

Passa-se, agora, a analisar a possibilidade de cumulação das multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL com a multa de ofício incidente sobre o tributo devido no final do exercício.

O recorrente afirma não ser possível a concomitância, pois ela resultaria na dupla penalização sobre o mesmo fato.

Discordo do argumento.

Isso porque a imposição dessas penalidades é consequência direta da lei, que não pode ter sua aplicação afastada pelos membros do CARF, sob pena de se estar, por vias transversas, declarando a inconstitucionalidade do ato legal, afrontando diretamente o conteúdo da Súmula CARF nº 2 e do art. 62 do anexo II do Regimento Interno do CARF.

As multas aplicadas estão previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

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.

(...)

Isto é, a multa de ofício isolada de 50% incide sobre a estimativa não paga e convive com a penalidade de 75% sobre o tributo não pago, exigida em conjunto com este.

O fundamento da defesa é a impossibilidade de cobrança concomitante das multas de ofício e isolada, por incidirem sobre a mesma base de cálculo.

Entretanto, se esse argumento possui algum sentido nas fiscalizações das pessoas físicas, onde o mesmo rendimento é usado no cálculo do imposto devido e do carnê-leão, ele não se aplica ao imposto de renda das pessoas jurídicas calculado na modalidade do lucro real.

Isso porque as bases de cálculo das estimativas mensais e do tributo devido no final do exercício são **absolutamente diversas**.

Enquanto as estimativas mensais são calculadas pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta mensal, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, o imposto devido no final do exercício é calculado sobre o lucro real, que consiste no lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

Mesmo nos casos em que se tributam receitas omitidas, apesar dos mesmos valores entrarem no cômputo das receitas brutas mensais e do lucro real do exercício, em nenhuma hipótese estar-se-á tributando a mesma base de cálculo. De qualquer modo, no caso em tela, as estimativas foram calculadas pelo próprio contribuinte antes do início da ação fiscal, não sendo possível se falar em tributação de valores repetidos.

Além disso, não encontro no ordenamento qualquer vedação à utilização da mesma base de cálculo para multas diversas.

No âmbito do Direito Tributário, existe a vedação constitucional de a União criar, no uso de sua competência residual, impostos com a mesma base de cálculo de outros impostos discriminados na Constituição (art. 154, inciso I), e de as taxas terem base de cálculo própria de impostos (art. 145, §2º). E só.

No âmbito do Direito Penal, o princípio do *ne bis in idem* proíbe que alguém seja punido duas vezes pelo mesmo fato. No caso, como se verá mais abaixo, as condutas apenadas são totalmente diferentes, e por isso merecem reprimendas diversas, que podem ser calculadas sob a mesma base de cálculo (mas que, como já dito, não é a situação que se analisa).

Outro argumento que usualmente se utiliza para afastar a imposição concomitante de multas é o da aplicação do **princípio penal da consunção**, pois o não

recolhimento da estimativa mensal poderia ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, consistindo em simples meio de execução do resultado final.

Entretanto, há que se admitir que a conduta que enseja a aplicação da multa isolada - a falta de recolhimento das antecipações mensais com base na receita bruta - é totalmente diversa e independente daquela que resulta na multa de ofício sobre o imposto devido - a falta de recolhimento do imposto calculado a partir do lucro líquido contábil ajustado no final do exercício.

Ora, tenho imensa dificuldade em entender como a falta de execução de uma tarefa - o não recolhimento de estimativas - pode ser visto como **meio de execução** ou **ato preparatório** de outro ilícito decorrente de inação - o não pagamento do tributo devido. Não é necessário deixar de antecipar o tributo para não recolhê-lo na ocasião em que se torna definitivo. Tais atividades são absolutamente independentes, sem qualquer relação de causa e efeito.

Na verdade, as duas condutas são exigidas pelo ordenamento, que prevê sanções diversas pelo seu não cumprimento. Não existe a possibilidade de diferenciar a gravidade entre as infrações, conceito ínsito ao princípio da consunção. A não punição pela falta de antecipação do imposto enfraquece todo o ordenamento, transformando a obrigação legal em mera opção do contribuinte.

Existem ainda aqueles afirmam não ser a estimativa devida após o encerramento do exercício.

Essa interpretação se escorava na antiga redação da lei, que determinava que a multa fosse calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, afirmando que as estimativas não tinham a natureza de tributo, que somente existiria no final do exercício, mas de simples antecipação.

Discordo do argumento. O art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, define a estimativa como imposto, que é uma das espécies de tributo, e a ela se aplica, na íntegra, o conceito de tributo do art. 3º do Código Tributário Nacional - prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

O fato de a legislação facultar a redução ou o não recolhimento das estimativas com base em balanços ou balancetes mensais não desnatura sua natureza de prestação compulsória, trazendo apenas hipótese onde é possível suspender ou reduzir sua incidência. Isto é, comprovado que o valor já recolhido excede o imposto a ser pago no mês, a lei afasta a incidência compulsória da norma, ou reduz o seu alcance até o limite do tributo devido.

O raciocínio empregado consiste em verdadeira petição de princípio, utilizando-se a conclusão como premissa: a estimativa não é compulsória o que comprova que não possui natureza de tributo, que é compulsório.

Ora, tanto as estimativas são compulsórias que existe punição específica pelo seu não recolhimento, mesmo se o principal já tiver sido absorvido pelo imposto devido do exercício.

Confirmam a natureza tributária das estimativas a sua cobrança por meio de auto de infração no decorrer do exercício, e sua restituição ou compensação como tributo (Súmula CARF nº 84).

Além disso, esse entendimento violava diretamente o conteúdo da lei, que era explícito em aplicar a penalidade ainda que se tivesse apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A explicação de que essa parte da norma somente se aplicaria se a fiscalização se desse no mesmo ano-calendário em que se apuram os lucros fere a lógica, pois, tratando-se de lucro real anual, o prejuízo e a base de cálculo negativa só são apurados no último dia do ano, em especial porque o contribuinte não elaborou balancetes mensais (pois senão poderia suspender as estimativas).

De qualquer modo, com a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, essa interpretação não pode prosperar, pois a base de cálculo da multa por falta de recolhimento da estimativa deixou de ser “a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”, passando a ser “o valor do pagamento mensal”.

O que se observa é que as diversas interpretações que afastavam a aplicação da multa isolada sobre estimativas se escoravam na idéia de que seu valor era desproporcional à gravidade da infração, pois a base de cálculo era mal calibrada.

Contudo, esse argumento não serve ao intérprete, que não pode escolher deixar de aplicar as leis que lhe desagradam, mas deve nortear o legislador na confecção da norma.

Veja-se que o legislador teve a oportunidade de alterar a sistemática de penalidades por falta de recolhimento das estimativas, por ocasião da edição da Lei nº 11.488, de 2007, mas manteve, em essência, o mesmo procedimento. As modificações efetuadas se deram como resposta às críticas recebidas, diferenciando-se as alíquotas e se alterando a redação para bem distinguir as bases de cálculo. Mas a essência da tributação restou inalterada.

Assim, deve-se respeitar a opção expressa do legislador, afastando-se interpretações que, na prática, esvaziam o conteúdo de norma cogente, negando vigência à lei federal.

Dessa forma, mantenho o lançamento das multas.

5 - CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por (i) indeferir o pedido de juntada deste processo com o de nº 18471.002051/2008-51; (ii) não conhecer do recurso voluntário na parte em que se insurge contra o mérito das compensações consideradas não declaradas; (iii) na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão recorrida e, no mérito, negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório

Na sessão de julgamento deste processo, usei divergir do posicionamento do Ilustre Relator no tocante à concomitância das multas, entendimento que prevaleceu pela maioria dos votos da Turma.

Quanto à matéria, 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.”

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.

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;

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 vênia 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 excluyente 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 apenar 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.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas informadas como débitos em compensações não homologadas. Essas mesmas estimativas impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Foram essas as razões porque a Turma Julgadora, por maioria de votos, entendeu por cancelar as multas isoladas por falta de recolhimento das estimativas.

(assinado digitalmente)
Ricardo Marozzi Gregório