



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

Processo n° 18471.003389/2008-20
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **1102-000.983 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ e CSLL - diferenças de recolhimento
Recorrentes MRS LOGÍSTICA S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

RECURSO DE OFÍCIO. APURAÇÃO DOS TRIBUTOS E MULTAS ISOLADAS.

Comprovado que a autuação deixou de considerar todas as deduções a que o contribuinte tinha direito, correta a exclusão desses valores pela decisão recorrida.

TRIBUTOS RETIDOS NA FONTE. APROVEITAMENTO NO CÁLCULO DAS ESTIMATIVAS. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO NO AJUSTE.

Caso se opte por deduzir os tributos retidos na fonte da base de cálculo das estimativas mensais, não é possível também deduzi-los na apuração do tributo no ajuste, sob pena de duplo aproveitamento.

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA EXIGIDA CONJUNTAMENTE COM TRIBUTO DEVIDO NO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO.

É entendimento assente em seara administrativa o de que é ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal

LANÇAMENTO DE CSLL.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL o decidido em relação ao IRPJ, pelos mesmos fundamentos.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, quanto ao voluntário, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso para cancelar o lançamento relativo às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ, vencidos os conselheiro José Evande Carvalho Araujo (relator) e João Otávio Oppermann Thomé, que davam parcial provimento apenas para reduzir o valor da infração relativa às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ para R\$ 609.704,34. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho.

(assinado digitalmente)

João Otávio Oppermann Thomé - Presidente

(assinado digitalmente)

José Evande Carvalho Araujo- Relator

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, João Carlos de Figueiredo Neto, Ricardo Marozzi Gregório, Marcelo Baeta Ippolito, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

AUTUAÇÃO

Contra o contribuinte acima identificado, foram lavrados o Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, que exigiu o imposto suplementar no valor de R\$ 5.299.290,61, e o Auto de Infração decorrente de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que lançou contribuição no valor de R\$ 1.642.181,48, tendo os valores principais sido acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora (fls. 3, 4, 32 a 43). Foi também lavrado o Auto de Infração de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ no valor de 787.838,73 (fls. 2, 28 a 31).

Os valores lançados decorrem de insuficiências entre os valores de IRPJ e CSLL declarados e aqueles efetivamente arrecadados ou declarados em DCTF.

IMPUGNAÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/06 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/01/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 13 /01/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por JOSE EVANDE CARVALHO ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/01/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO
Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 55 a 96), acatada como tempestiva. O relatório do acórdão de primeira instância descreveu o recurso da seguinte maneira (fls. 413 a 417):

Da comprovação dos créditos de IRPJ e CSLL.

4 O interessado apurou, no ano calendário de 2005, créditos de IRPJ e CSLL em função de retenções na fonte incidentes sobre os rendimentos oriundos de aplicações financeiras e dos rendimentos recebidos a título de prestação de serviços.

5 Com o intuito de comprovar os montantes retidos, acostou aos autos os comprovantes de retenção e a cópia da DIPJ entregue.

6 Apresenta planilhas às folhas 51 a 53 com todas as retenções que lhe foram efetuadas totalizando:

Créditos de IRRF – Aplicações Financeiras	R\$ 8.379.308,60
Créditos de IRRF – Prestação de Serviços	R\$ 11.013,76
Créditos de CSLL Retidos – Prestação de Serviços	R\$ 41.240,46

7 Somando-se os totais de créditos de IRRF alcança-se o total de R\$ 8.390.322,36; os créditos de CSLL totalizam R\$ 41.240,46. Todos os créditos foram registrados na contabilidade do interessado, conforme comprova a contabilidade juntada.

8 Relaciona doutrina e jurisprudência sobre recolhimentos por estimativa que, em suma, querem destacar que a presunção de que há imposto ou contribuição a pagar se converterá em certeza, ou será elidida, apenas ao final do período de apuração, quando da mensuração do lucro real.

9 Findo o período de apuração, como aconteceu no caso ora analisado, sobrepõe-se ao valor tido por devido com base no regime de estimativa, o valor correspondente ao lucro real, devendo qualquer manifestação do Fisco acerca da legitimidade dos recolhimentos efetuados pelo interessado nele basear-se, inclusive para aferir a satisfação do respectivo crédito tributário.

Da inexistência de recolhimento a menor do IRPJ no valor de R\$ 5.299.290,61. Infração nº 02.

10 O interessado apurou créditos de IRPJ no valor de R\$ 8.390.322,36. Desse montante, compensou dentro do ano calendário de 2005 o valor de R\$ 3.723.613,15, visto que optou pelo regime de apuração do lucro real através de balanço de suspensão. Só informou na Ficha 12 A, linha 13 da DIPJ, o crédito remanescente de R\$ 4.666.709,21.

11 O interessado anexa a cópia do Livro Razão, conta 00156.0106 “Antecipação do Imposto de Renda” que registra os seguintes valores:

Créditos de IRPJ utilizados no ano calendário de 2005 - IRRF		
Mês de competência	Mês da tomada dos créditos	Valor (R\$)
Janeiro	Fevereiro	727.248,96
Fevereiro	Março	366.693,69
Março	Abril	347.996,95

Abril	Maio	295.079,64
Maio	Junho	260.070,10
Junho	Julho	36.487,11
Julho	Agosto	471.242,11
Agosto	Setembro	1.218.794,58
Total		3.723.613,15

12 Os créditos discriminados acima foram regularmente informados na DIPJ 2006, Ficha 11, o que terminou por reduzir o saldo de imposto a pagar nos respectivos meses, os quais foram assim declarados naquele documento fiscal:

IR a pagar por estimativa - 2005	
Mês	Valor
Janeiro	5.897.058,37
Fevereiro	4.860.942,94
Março	7.582.038,97
Abril	7.671.554,42
Maio	9.749.525,99
Junho	7.706.827,47
Julho	6.133.797,14
Agosto	8.902.088,48
Setembro	7.181.914,91
Outubro	4.523.143,05
Novembro	5.101.282,73
Dezembro	17.494.676,23
Total	92.804.850,70

13 O interessado argumenta que os pagamentos efetuados por estimativa, mais os créditos mensais de IRRF, mais a PERDCOMP nº 40152.68281.250907.1.7.02.9846 (saldo neg. de 2004) no valor de R\$ 356.268,78 (fls. 297, 306 e 307), perfazem o total de R\$ 95.309.055,16 assim dispostos:

Mês	DARF (R\$)	Crédito IRPJ	Subtotal
Janeiro	5.751.884,77	727.248,96	6.479.133,73
Fevereiro	4.749.901,23	366.693,69	5.116.594,92
Março	7.405.277,29	347.996,95	7.753.274,24
Abril	7.568.157,35	295.079,64	7.863.236,99
Maio	9.668.464,23	260.070,10	9.928.531,33
Junho	7.250.012,46 + (PERDCOMP 356.268,78)	36.487,11	7.642.768,35
Julho	6.398.780,33	471.242,11	6.870.022,44
Agosto	8.795.689,15	1.218.794,58	10.014.483,73
Setembro	7.101.065,32	0,00	7.101.065,32
Outubro	4.429.506,34	0,00	4.429.506,34
Novembro	5.003.666,73	0,00	5.003.666,73
Dezembro	17.106.768,04	0,00	17.106.768,04
Total			95.309.055,16

14 O interessado deveria então, a título de recolhimento por estimativa, apenas R\$ 1.219.408,69 (R\$ 96.528.463,85 declarados – R\$ 95.309.055,16 recolhidos e compensados).

15 Todavia, embora devendo R\$ 10.677.351,08 de IRPJ a pagar ao final do ano calendário, conforme Linha 19 da Ficha 12 A, o interessado recolheu um DARF de R\$ 11.105.884,65, o que lhe rendeu um crédito adicional de R\$ 428.533,57.

16 Assim, o interessado reconhece, apenas, a diferença a pagar de R\$ 790.875,11 demonstrada na planilha de folha 69 que nada mais é do que o valor devido citado no parágrafo 13 (R\$ 1.219.408,69) menos o crédito que alega possuir, exposto no parágrafo 14 (R\$ 428.533,57).

17 Não obstante a clareza dos procedimentos, o interessado cogita que o fisco argumentará que os valores recolhidos no ano calendário de 2005 perfazem R\$ 95.309.055,16, enquanto o montante apurado na DIPJ, Ficha 12 A, linha 17, foi de R\$ 96.528.463,85, o que redundaria num saldo a pagar de R\$ 1.219.408,68.

18 De fato, o interessado reconhece o montante devido de R\$ 790.875,11 (e não R\$ 5.299.290,61, conforme lançado pelo Fiscal), em conformidade com a planilha a seguir:

Composição da diferença de R\$ 5.299.290,61	
Compensação dos créditos de IRRF	(R\$ 3.723.613,14)
Compensação por meio de PER/DCOMP	(R\$ 356.268,78)
Crédito advindo do recolhimento a maior no ajuste anual	(R\$ 428.533,57)
Valor efetivamente devido de IRPJ	R\$ 790.875,11

**Da inexistência de recolhimento a menor de CSLL no valor de R\$ 1.642.181,48.
Infração nº 03.**

19 Conforme demonstrado na planilha de folhas 52 e 53, o interessado apurou créditos de CSLL (retidos na fonte), no ano calendário 2005, no valor de R\$ 41.240,46 (parágrafo 5).

20 O interessado apresenta, à folha 70, a seguinte planilha de recolhimentos de CSLL por estimativa (DARF de folhas 327 a 333):

Mês	Valor (R\$)
Janeiro	2.466.999,10
Fevereiro	1.923.480,35
Março	2.906.792,57 + 7.506,76 = 2.914.299,30
Abril	2.949.950,59
Maiο	3.684.706,99
Junho	2.895.143,79
Julho	2.438.968,72
Agosto	3.772.359,30 + 15.750,00 = 3.788.109,30
Setembro	3.767.928,41
Outubro	2.735.808,16 + 3.852,81 = 2.739.660,97
Novembro	2.881.623,77
Dezembro	7.414.540,66
Total	39.854.052,40

21 O total de março se refere a um pagamento (DARF de folha 328) de R\$ 2.906.792,57 mais R\$ 7.506,76 de uma compensação com crédito de CSLL retida na fonte no ano de 2005.

22 Também ocorreram retenções de CSLL no valor total de R\$ 33.733,74, conforme declarado na pág. 16 da DIPJ 2006.

23 Ao final do ano calendário de 2005, o interessado declarou como saldo de CSLL a pagar a quantia de R\$ 1.634.674,76 e recolheu em março de 2006 o valor de R\$ 1.630.821,95 e em junho de 2006 o valor de R\$ 3.852,81.

Em síntese, o interessado nada deve a título de CSLL, conforme expõe a seguir:

Total da CSLL na DIPJ 2006	41.529.967,63
Recolhimentos mensais por estimativa	(39.865.411,95)
Recolhimento de CSLL no Ajuste	1.630.821,95
Recolhimento complementar em junho/2006	(3.852,82)
Diferença	0,00

24 Qualquer falha nas informações apostas na DIPJ não pode conduzir à desconsideração de pagamento válido realizado pelo interessado, sob pena de se ferir os princípios da verdade real e da formalidade moderada. Apresenta jurisprudência a respeito.

**Da impossibilidade de cobrança da multa isolada no valor de R\$ 787.838,73.
Infração nº 01.**

25 O fundamento de que se valeu o Fiscal para lançar a multa isolada, foi o inciso IV, § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que foi revogado pela Lei nº 11.488/2007, razão pela qual é de rigor o cancelamento da respectiva cobrança, uma vez que restou transgredido o artigo 11 do Decreto nº 70.235/72 e o art. 142 do CTN.

26 O interessado comprova, através dos documentos anexados à defesa, que procedeu ao pagamento do IRPJ do ano calendário 2005 por meio de recolhimentos mensais por estimativa, o que fulmina a tentativa do Fiscal de imputar-lhe uma penalidade por descumprimento de tal procedimento.

27 Por fim, e ainda que se cogite que os argumentos anteriores serão rejeitados, a Câmara Superior de Recursos Fiscais afasta a aplicação cumulativa de multa isolada e de multa de ofício quando o contribuinte opta pelo recolhimento do imposto a partir das antecipações mensais por estimativa.

Da possibilidade de diligência.

28 Diante da divergência decorrente dos valores exigidos no auto de infração e os argumentos desenvolvidos pelo interessado nos tópicos acima, acaso a Fazenda Pública entenda que os documentos anexados não são suficientes para justificar a improcedência das cobranças, sobressai a necessidade de diligência, em razão do princípio da verdade material.

29 Solicita a suspensão da cobrança do crédito, a improcedência dos autos de infração e a realização de diligência.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) julgou procedente em parte o lançamento, em acórdão que possui a seguinte ementa (fls. 411 a 423):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

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

Autenticado digitalmente em 02/01/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 13

/01/2015 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 10/01/2015 por JOSE EVANDE CARVAL

HO ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/01/2015 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

Impresso em 12/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário: 2005

DEDUÇÕES DO SALDO A PAGAR.

Devem ser deduzidos dos valores lançados, os efetivamente recolhidos, retidos e compensados através de PER/DCOMP.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ANTECIPAÇÃO DEVIDA POR ESTIMATIVA.

Constatado, após o término do ano-calendário, o recolhimento a menor da antecipação mensal de IRPJ, por pessoa jurídica submetida à tributação com base no lucro real anual, cabível é a exigência da multa de ofício isolada de 50% sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005

DEDUÇÕES DO SALDO A PAGAR.

Devem ser deduzidos da contribuição lançada, os pagamentos recolhidos e os valores retidos.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A diligência se reserva à elucidação de pontos duvidosos que requeiram conhecimentos especializados para o deslinde de questão controversa, não se justificando a sua realização quando o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

Lançamento Procedente em Parte

Os fundamentos dessa decisão foram os seguintes:

- a) o pedido de diligência foi indeferido, pois o processo estava devidamente instruído e o julgamento prescindia de outras verificações;
- b) a multa isolada por falta de pagamento de estimativas era devida por decorrer de lei. Contudo, verificou-se que o valor lançado se deu sobre um total de R\$ 1.575.677,46, quando o correto seria R\$ 1.484.391,87, pelo que se reduziu o valor da infração de R\$ 787.838,73 para R\$ 742.195, 93;
- c) refazendo-se o cálculo do IRPJ, reduziu-se o lançamento desse tributo de R\$ 5.299.290,61 para R\$ 4.514.488,26;
- d) refazendo-se o cálculo da CSLL, reduziu-se o lançamento dessa contribuição de R\$ 1.642.181,48 para R\$ 7.506,72.

RECURSOS AO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Pela decisão ter exonerado valor superior ao limite de alçada, definido pela Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, o Presidente da Turma de Julgamento da DRJ recorreu de ofício a este Conselho, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – Processo Administrativo Fiscal – PAF.

Em 15/4/2009, o contribuinte apresentou o recurso de fls. 429 a 468, onde argumenta que:

a) apurou créditos de imposto de renda retido na fonte de R\$ 8.390.322,36 de IRPJ e de R\$ 41.240,46 de CSLL, todos devidamente contabilizados;

b) reconhece a diferença de IRPJ de R\$ 790.875,11, conforme cálculos iguais aos apresentados na impugnação, e informa que já efetuou o recolhimento desse valor, extinguindo o crédito tributário nos termos do art. 156 do CTN;

c) quanto à CSLL, o valor de R\$ 7.506,73, mantido pela DRJ, corresponde à compensação com crédito de CSLL apurado dentro do ano-calendário de 2005, conforme comprovado por sua contabilidade;

d) incorreto o argumento da DRJ de que o valor de R\$ 3.852,82 corresponde ao mesmo pagamento em atraso de parte da estimativa devida no mês de outubro, pois o valor foi recolhido a título de ajuste, com os devidos acréscimos legais;

e) o erro no preenchimento da DIPJ não é bastante para que o Fisco ignore o pagamento do valor devido a título de CSLL como se simplesmente não existisse;

f) ao exigir o IRPJ e a CSLL sem a observância ao princípio da capacidade contributiva, o Fisco acabou por conferir a tal exação efeito confiscatório, o que é vedado pela Carta Magna em seu artigo 150, IV;

g) a multa isolada sobre as estimativas de IRPJ é indevida, na medida em que restou comprovado que os valores devidos a título de IRPJ e CSLL foram integralmente recolhidos aos cofres públicos. Ademais, é indevida a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.

Este processo foi a mim distribuído no sorteio realizado em agosto de 2013, numerado digitalmente até a fl. 495, onde consta despacho da autoridade fiscal afirmando ser o recurso tempestivo.

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

O processo foi incluído em pauta pela primeira vez na sessão de 7 de novembro de 2013, mas não foi apreciado em função de pedido de adiamento do recorrente (fls. 496 a 502).

Voto Vencido

Conselheiro José Evande Carvalho Araujo, Relator

O recurso de ofício foi interposto corretamente, pois a decisão exonerou valor superior ao limite de alçada, e portanto merece ser conhecido.

Apesar de não constar dos autos o comprovante de ciência do resultado da decisão recorrida, o despacho de fl. 495 reconhece que o recurso voluntário é tempestivo, indicando que a ciência se deu em 16/3/2009 conforme cópia de fl. 408. Contudo, essa folha, correspondente à fl. 426 digital, não traz o comprovante de ciência, que provavelmente estava no verso da folha original, que não foi digitalizado. Assim, há que se considerar o recurso como tempestivo. Como o apelo também atende às demais condições de admissibilidade, conheço do recurso voluntário.

O lançamento traz três infrações diversas: uma de falta de recolhimento do IRPJ apurado no ajuste do ano-calendário 2005; outra por falta de recolhimento da CSLL apurada no ajuste do mesmo ano; e outra de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ no decorrer do ano de 2005.

Para cada infração, o auto de infração, a decisão recorrida e o recorrente chegaram a valores diferentes, sendo esses resultados diversos alvos dos recursos de ofício e voluntário.

Assim, ao apreciar cada infração separadamente, analisarei em conjunto o mérito dos dois recursos interpostos.

1ª Infração: falta de recolhimento de IRPJ

O lançamento consistiu na diferença entre o total de estimativas declaradas na DIPJ (fl. 10) com o total arrecadado sob o mesmo título informado na fl. 5. Assim:

Estimativas DIPJ 2006 (fl. 10)	96.528.464,00
Total Arrecadado (fl. 5)	91.229.173,24
Diferença Lançada	5.299.290,61

Já o julgador *a quo* partiu dos valores declarados na DIPJ (fl. 10) sem a dedução de estimativas. Transcrevo quadro explicativo da decisão recorrida (fl. 421):

Imposto + Adicional	115.069.271,19
Deduções:	
Operações de Caráter Cultural e Artístico	(-) 878.920,50
PAT	(-) 212.826,55
Atividade Audiovisual	(-) 1.530.000,00
Fundos dos direitos da Criança e do Adolescente	(-) 575.000,00

IRRF	(-) 4.666.709,21
IR a Pagar	107.205.814,93

Desse valor, deduziu o valor das estimativas efetivamente pagas ou compensadas, que apurou ser de R\$ 91.585.442,02 (valor detalhado na infração 3, mais abaixo), e chegou ao saldo de IRPJ a pagar no valor de R\$ 15.620.372,91 (R\$ 107.205.814,93 – R\$ 91.585.442,02).

Finalmente, deduziu do IRPJ a pagar o valor efetivamente pago de R\$ 11.105.884,65, chegando a diferença a cobrar de R\$ 4.514.488,26.

O recorrente, por sua vez, entende que recolheu a menor apenas o valor de R\$ 790.875,11. Apesar de chegar a esse resultado por outros meios, é fácil se perceber que a divergência com o resultado da decisão recorrida decorre da exclusão do IRRF já deduzido no cálculo das estimativas, no valor de R\$ 3.723.613,15. Assim:

Diferença DRJ (1)	4.514.488,26
IRRF deduzido nas estimativas (2)	3.723.613,14
Diferença reconhecida pelo recorrente (1-2)	790.875,12

Contudo, a razão está com os cálculos do julgador de 1ª instância, que reconheceu que o total de IRRF recolhido era de R\$ 8.390.322,36, mas que R\$ 3.723.613,15 já haviam sido utilizados para reduzir o valor das estimativas a serem recolhidas, e por isso só permitiu a dedução da diferença de R\$ 4.666.709,21.

Deve o contribuinte entender que, em seus cálculos, ele se utiliza do valor de R\$ 3.723.613,15 duas vezes: uma para reduzir o valor das estimativas a serem pagas e outra no cálculo do imposto no ajuste, não sendo possível se admitir esse procedimento.

Alega também o recorrente que procedeu ao recolhimento do saldo devedor no valor de R\$ 790.875,11, assim extinguindo o crédito tributário com arrimo no artigo 156, inciso I do CTN, como atestam os comprovantes de arrecadação de fls. 469 a 482.

Dessa forma, deve a autoridade fiscal alocar tais pagamentos aos débitos de IRPJ dos autos, caso não tenham sido utilizados para quitar outros tributos.

Diante do exposto, para a primeira infração, estando corretos os cálculos do julgado de 1ª instância, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

2ª Infração: falta de recolhimento de CSLL

Como bem observado pelo julgador *a quo*, o lançamento consistiu na diferença entre o valor da CSLL devida apurada no ajuste na DIPJ 2006 (fl. 18) e os valores das estimativas declaradas nas DCTF (fls. 405 e 406) e o total de retenções na fonte. Transcrevo quadro explicativo da decisão recorrida (fl. 422):

Total da CSLL (DIPJ Ficha 17 – Linha 42)	41.529.967,63
Total declarado em DCTF no ano 2005	(-) 39.854.052,41
Total de retenções de CSLL:	

Em março de 2005	(-) 7.506,73
Na apuração anual	(-) 33.733,74
CSLL Devida	1.642.181,48

Contudo, a decisão recorrida verificou que o valor das estimativa efetivamente recolhidas era um pouco maior do que o declarado em DCTF (R\$ 39.857.905,22) e que não havia sido deduzido o valor pago no ajuste (R\$ 1.630.821,95), chegando a diferença a cobrar de apenas R\$ 7.506,72, assim demonstrada (fl. 423):

Total da CSLL (DIPJ Ficha 17 – Linha 42)	41.529.967,63
Total pago como estimativa já considerada a retenção de março	(-) 39.857.905,22
Total de retenções de CSLL na apuração anual	(-) 33.733,74
CSLL Devida	1.638.328,67
CSLL paga como ajuste anual em 31/03/2006 (fl. 369)	(-) 1.630.821,95
CSLL Devida	7.506,72

O recorrente afirma não dever nem mesmo essa quantia. Mas pela simples comparação entre os quadros acima, é fácil perceber que o valor remanescente é justamente aquele relativo à contribuição retida na fonte já utilizada no cálculo da estimativa de março de 2005, e que não poderia ser utilizado duas vezes.

Quanto ao argumento de que a DRJ se equivocou ao considerar que o valor de R\$ 3.852,82 corresponde ao pagamento em atraso de parte da estimativa devida no mês de outubro, pois esse desembolso se referiria ao complemento do ajuste, ele também não procede, pois o valor foi recolhido com o código de estimativa - 2484 (fl. 384). De qualquer modo, como não existem dois pagamentos com o mesmo valor, mesmo que se considere que se trata de pagamento relativo ao ajuste, seria necessário se reduzir quantia equivalente das estimativas efetivamente pagas, chegando-se ao mesmo resultado final.

Diante do exposto, para a segunda infração, estando corretos os cálculos do julgado de 1ª instância, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

3ª Infração: multa isolada por falta de recolhimento de estimativas

O lançamento apurou o total de estimativas não recolhidas subtraindo o valor das antecipações efetivamente pagas (fl. 5) das estimativas mensais declaradas na DIPJ (fls. 6 a 9). Assim:

Estimativas DIPJ 2006 (fl. 6 a 9)	92.804.850,70
Total Arrecadado (fl. 5)	91.229.173,24
Diferença Lançada	1.575.677,46
Multa de 50%	787.838,73

Já a decisão recorrida verificou que o total das estimativas efetivamente pagas ou compensadas era de R\$ 91.585.442,02 e refez os cálculos da seguinte maneira:

Mês	Declarado em DIPJ	Declarado em DCTF	Pagamentos (Sistema SINAL)	Diferença não recolhida
Janeiro	5.897.058,37	5.751.884,77	5.751.884,77	145.173,60
Fevereiro	4.860.942,94	4.749.901,23	4.749.901,23	111.041,71
Março	7.582.038,97	7.405.277,29	7.402.086,20 + 3.191,09 = 7.405.277,29	176.761,68
Abril	7.671.554,42	7.493.007,68	7.496.198,76 + 71.958,59 = 7.568.157,35	103.397,07
Maiο	9.749.525,99	9.520.986,84	9.520.986,84 + 147.477,39 = 9.668.464,23	81.061,76
Junho	7.706.827,47	7.573.142,45	7.181.848,83 + 35.024,85 + 33.138,78 + 356.268,78 (PERDCOMP) = 7.606.281,24	100.546,23
Julho	6.133.797,14	6.042.511,55	6.398.780,33	0,00
Agosto	8.902.088,48	8.795.689,15	8.752.989,15 + 42.700,00 = 8.795.689,15	106.399,33
Setembro	7.181.914,91	7.101.065,32	7.101.065,32	80.849,59
Outubro	4.523.143,05	4.429.506,34	4.429.506,34	93.636,71
Novembro	5.101.282,73	5.003.666,73	5.003.666,73	97.616,00
Dezembro	17.494.676,23	17.106.768,04	17.106.768,04	387.908,19
Totais			91.585.442,02	1.484.391,87
Multa de 50%				742.195,94

Antes de enfrentar os argumentos do recurso, devo discordar em parte do cálculo acima, que não permitiu que a diferença paga a maior no mês de julho reduzisse as diferenças apuradas nos meses seguintes.

Assim, como a estimativa de julho de 2005 apurada na DIPJ era de R\$ 6.133.797,14 (fl. 8), e os valores efetivamente pagos a esse título totalizaram R\$ 6.398.780,33 (fl. 308), sobram R\$ 264.983,19 que poderiam reduzir as diferenças apuradas nos meses seguintes.

Assim, o valor correto de diferenças não recolhidas é de R\$ 1.219.408,68 (R\$ 1.484.391,87 – R\$ 264.983,19), o que resulta em uma multa de 50% de R\$ 609.704,34. Observe-se que essa base de cálculo é exatamente igual ao resultado da diferença entre o total das estimativas mensais declaradas na DIPJ (R\$ 92.804.850,70) e o valor das estimativas efetivamente pagas ou compensadas (R\$ 91.585.442,02).

O recorrente, por sua vez, discorda da cobrança de qualquer valor, alegando que a multa isolada é indevida, na medida em que as estimativas não são mais devidas após o encerramento do exercício, e por não ser possível a aplicação concomitante das multas de ofício e isolada.

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.

Um dos fundamentos 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.

O outro fundamento da defesa afirma 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 isoladas no valor acima calculado.

Diante do exposto, para a terceira infração, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o valor da infração relativa às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ de R\$ 787.838,73 para R\$ 609.704,34. Observe-se que esse infração já teve seu valor reduzido para R\$ 742.195,94 pela decisão recorrida.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir o valor da infração relativa às multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ para R\$ 609.704,34.

Deve a autoridade fiscal alocar os pagamentos constantes dos comprovantes de arrecadação de fls. 469 a 482, que totalizam R\$ 790.875,11, aos débitos de IRPJ dos autos, caso não tenham sido utilizados para quitar outros tributos.

(assinado digitalmente)
José Evande Carvalho Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Cinge-se este voto vencedor à discussão sobre a legitimidade de aplicação de multa isolada por não recolhimento de bases estimadas de IRPJ no caso em exame.

Com a devida vênia ao voto condutor do ilustre Conselheiro Relator, o CARF possui entendimento consolidado no sentido de que a exigência de multa isolada por não recolhimento de estimativas não deve ser admitida em toda e qualquer hipótese.

Segundo remansosa jurisprudência administrativa, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido

por estimativa. Veja-se, nesse sentido, ementas de v. acórdãos proferidos pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. **10680.005834/2003-12, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Acórdão 105-139794**)

No mesmo sentido:

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. **10665.001042/99-48, Ac. 108-133750, Rel.: Marcos Vinícius Neder de Lima**)

No mesmo sentido:

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO: Encerrado o período anual da apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência efetivamente devida, apurada com base no balanço anual, revelando-se improcedente a cominação de multa, mormente se o contribuinte optou, antes da ação fiscal, em incluir a referida no REFIS. (CSRF, **10140.001362/2002-47, Ac. 107-133806, José Henrique Longo**)

No mesmo sentido:

IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO: Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. Recurso especial negado. (CSRF, Primeira Turma, Ac. 103-124926, Rel.: José Carlos Paussuelo, Processo n. **10280.009389/99-26**)

Também é entendimento assente em seara administrativa o de que é ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do

Processo nº 18471.003389/2008-20
Acórdão n.º **1102-000.983**

S1-C1T2
Fl. 521

imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal.
Verbis:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei n 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Processo n. 10510.000679/2002-19, Recurso n. 106-131314, Ac. CSRF/01-04.987, Primeira Turma, Relator: Leila Maria Scherrer Leitão, 15/06/2004)

Do exame dos autos verifica-se que nos anos-calendário lançados houve autos de infração de IRPJ com multa de ofício e autos de infração de multas isoladas por não recolhimento do tributo sobre bases estimadas por conta dos mesmos fatos. Nesse sentido, considerando-se a concomitância entre as penalidades de ofício, impõe-se o afastamento das multas isoladas aplicadas no caso.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Antonio Carlos Guidoni Filho