



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

Processo nº 19311.000021/2010-20
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1401-000.761 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2012
Matéria IRPJ/CSLL
Recorrente CONCESSIONÁRIA DO SISTEMA ANHANGUERA-□ BANDEIRANTES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

IRPJ.CSLL. ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO.DIVERSIDADE DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali

cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: I) Por maioria de votos, DAR provimento em relação aos períodos anteriores 2007. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Relator) e Fernando Luiz Gomes de Mattos. Designado para redigir o voto vencedor nesta parte, O Conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira; e II) Pelo voto de qualidade, NEGAR provimento em relação à multa isolada do anos-calendário de 2007. Vencidos os Conselheiros Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias.

(assinado digitalmente)

Jorge Celso Freire da Silva – Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Relator

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Jorge Celso Freire da Silva.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 05-28.504, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas-SP.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das

Pessoas Jurídicas -IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, lavrados em 28/01/2010, pelo Serviço de Fiscalização - Sefis da DRF Jundiaí, para constituir o crédito tributário no montante de R\$ 449.381.167,38, incluídos o principal, a multa de ofício de 75% e os juros de mora devidos até a data da lavratura, assim como, as multas isoladas de 50% e os juros isolados por falta de recolhimento das antecipações (estimativas), tendo em conta as irregularidades apuradas, nos anos-calendário 2006 e 2007, e assim descritas no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1111/1138, parte integrante da peça acusatória:

Contexto

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, com base nos artigos 904, 910, 911 e 927, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda), no curso da presente ação fiscal levada a efeito no sujeito passivo acima identificado, iniciada em 08/05/2009, constatamos as irregularidades abaixo descritas.

1. DO INICIO DO PROCEDIMENTO FISCAL

No início deste procedimento (Termo de Início, de 08/05/2009), o sujeito passivo foi intimado a apresentar o livro de apuração do lucro real (LALUR) e os documentos pertinentes que pudessem esclarecer e comprovar as exclusões das bases de cálculo do Lucro Real e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido feitas mediante os valores lançados nas DIPJs retificadoras dos anos-calendário de 2004 e 2005, e nas DIPJs originais referentes aos anos-calendário de 2006 e 2007.

Para atendimento ao termo de início, foram solicitadas duas prorrogações de prazo: uma de 30 (trinta) dias (recebida em 26/05/09 e concedida conforme Termo de Prorrogação de Prazo PJ de 26/05/09), e outra de 25 (vinte e cinco) dias, conforme petição CE-ACTUA-CFT-078/09, protocolada sob nº 008364 em 24/06/09, concedida tacitamente.

Através da petição CE-ACTUA-CFT-088/09, protocolizada sob nº 009681 em 17/07/2009, o sujeito passivo apresentou esclarecimentos sobre as exclusões informadas nas DIPJs sob análise fiscal, especificando que, dentre outras, as exclusões mais expressivas decorreram da apropriação de depreciação do custo de aquisição do direito de exploração de rodovias e variações monetárias passivas referentes ao mesmo custo de aquisição, amparadas em Razões Auxiliares, conforme cópias que apresentou na ocasião.

2. SOLICITAÇÃO DE OUTROS DOCUMENTOS E ESCLARECIMENTOS

Através do Termo de Intimação Fiscal, datado de 21/07/2009, o sujeito passivo foi intimado a apresentar os seguintes elementos:

- a) Cópias dos balancetes analíticos, balanços patrimoniais e demonstrações de resultados, relativamente aos períodos encerrados em 31/12/2004 a 31/12/2007;*
- b) Demonstrativo mensal do cálculo da variação monetária, depreciação e amortizações do direito de outorga, relativamente às exclusões do lucro real dos anos-calendário de 2004 e 2005, e comprovar a realização do registro contábil no Diário e Razão, de acordo com o os artigos 251, 258 e 259, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99; •*
- c) Informar, no caso de não ter sido feita a contabilização na forma prevista, em qual legislação se baseou para a realização das pretendidas retificações nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL sem o devido registro contábil dentro do período respectivo ou do ajuste contábil de exercício anterior, conforme previsto no artigo 186 da Lei 6.404/76.*

3. ESCLARECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO SOBRE AS EXCLUSÕES E ADIÇÕES

Em resposta ao termo fiscal acima, através da petição CE-ACTUA-CFT-088/09, protocolizada sob nº 010759 em 10 de agosto de 2009, o sujeito passivo informou que, com base em autorização expressa da CVM, a sua contabilidade não registrava o custo total de aquisição do direito de exploração de rodovias e tampouco as variações monetárias incidentes sobre os valores devidos. Segundo ele, a CVM acolheu proposta da CCR de que as demonstrações financeiras apenas indicassem os valores que periodicamente eram pagos pela aquisição dos direitos de concessão (regime de Caixa).

Esclareceu que, do ponto de vista fiscal, inicialmente, vinha adotando o mesmo procedimento, isto é, apenas os valores efetivamente pagos ao Poder Público, pela aquisição do direito de exploração de rodovias, é que afetavam o cálculo do IRPJ e da CSLL, via quotas de depreciação e amortização, e via despesas de variação monetária, as quais estavam embutidas no valor das parcelas que eram periodicamente pagas. Após aquele período, havendo surgido uma dívida quanto ao correto

tratamento contábil e fiscal que deveria ser dado às quantias devidas ao Poder Público, em decorrência do referido contrato de concessão, o sujeito passivo foi motivado a apresentar a consulta ao Fisco a propósito do tratamento fiscal que deveria ser dado.

Assim, a SRRF da 8ª RF proferiu a Solução de Consulta SRRF/83 RF/DISIT n. 21, de 28.01.2005, mediante a qual concluiu que os montantes correspondentes às parcelas de amortização e aos encargos financeiros, decorrentes do contrato de concessão em foco, seriam dedutíveis no prazo de sua vigência, pelo regime de competência.

Disse ainda que, por cautela, optou por aguardar o deslinde de alguns trâmite perante o antigo Conselho de Contribuintes sobre o assunto, para então adotar uma posição a respeito do tratamento fiscal em questão e que posteriormente, durante o ano de 2006, quando já estavam formalizados os acórdãos do Conselho, finalmente sentiu-se seguro para adotar o procedimento reconhecido como válido na Solução de Consulta nº 21/2005.

Diante disso, recalculou o IRPJ e a CSLL com base no mencionado critério, considerando os encargos de depreciação, amortização e variação monetária relativos ao seu direito de exploração de rodovias nas bases de cálculo daqueles tributos, independentemente do efetivo pagamento (regime de competência).

Esclareceu que a despeito da mudança de critérios para a apuração do IRPJ e da CSLL, o procedimento contábil que até então vinha sendo adotado restou inalterado, nos termos da orientação expedida pela CVM. No caso dos anos de 2004 e 2005, como a mudança na forma de apuração dos citados tributos foi feita em 2006, estando aqueles períodos encerrados, entendeu que já não mais era possível realizar qualquer lançamento contábil referente àqueles anos.

Segundo informou, os novos critérios de cálculo do IRPJ e da CSLL foram controlados no LALUR, valendo-se do disposto no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 30.12.1977 e o correspondente dispositivo do RIR/99, art. 270.

L

Por fim, esclareceu que não fez qualquer lançamento a título de ajuste de exercícios anteriores, nos termos do parágrafo 1º do artigo 186, da Lei nº 6.404, de 15.12.1977, porque entendia que tal dispositivo não se aplica à situação descrita, na medida em que, no presente caso, não houve alteração de critério contábil, que desde 2002 é o mesmo, conforme devidamente autorizado pela CVM.

Na ocasião, apresentou os demais elementos solicitados no termo fiscal.

4. NOVA INTIMAÇÃO FISCAL SOBRE AS EXCLUSÕES E ADIÇÕES

Conforme o Termo de Intimação Fiscal, datado de 23/10/2009, com ciência pessoal na mesma data, foram solicitados esclarecimentos sobre as razões das adições dos custos de outorga fixa ao lucro líquido, para fins de apuração do IRPJ e CSLL, dos períodos de 2004, 2005, 2006 e 2007. Também foram solicitadas planilhas de cálculos relativas a apuração mensal dos valores da depreciação, amortização e variação monetária que foram excluídos do lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2006 e 2007, e comprovação da contabilização desses valores, bem como outros documentos e esclarecimentos.

5. RESPOSTA DO SUJEITO PASSIVO AO TERMO FISCAL DE 23/10/09

A resposta foi feita através do documento CE-ACTUA-CFT 153/09, protocolado nesta DRF sob nº 015222, em 12 de novembro de 2009.

Sobre as adições dos custos de outorga fixa ao lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e CSLL dos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, o sujeito passivo informou que as adições referidas estavam inseridas no contexto dos procedimentos contábeis e fiscais, já descritos na petição datada de 10.08.2009, protocolada em atendimento ao termo de intimação fiscal de 21.07.2009.

Como já havia feito anteriormente, tornou a esclarecer que o procedimento adotado foi de contabilizar as despesas decorrentes do custo de aquisição do direito de outorga de rodovia, em conta de resultado, à medida que eles eram mensalmente realizados e, por outro lado, para fins fiscais, adotava o regime de competência para o reconhecimento das obrigações referentes ao seu direito de exploração de rodovias, o que significa dizer que a atualização monetária dos valores por ela devidos, assim como as amortizações do respectivo custo de aquisição e depreciações, eram consideradas na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de qualquer pagamento.

Segundo informou, o registro contábil pelo regime de caixa estava autorizado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio de ofício CVM/SEP/GEA-2 nº 521/02, e o reconhecimento das mencionadas variações pelo regime de competência foi declarado válido pelo Fisco, por meio da Solução de Consulta nº 21/2006, emitida a seu favor.

Como a contabilidade adotava um critério diferentemente daquele praticado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, realizava ajustes ao lucro líquido de cada período, por meio do

seu LALUR, e no caso das despesas financeiras com variação monetária, das amortizações e depreciações, como a contabilidade não registrava esses valores os ajustes fiscais eram efetuados na forma de exclusões no LALUR (regime de competência). Em contrapartida, para não haver deduções indevidas na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, os valores que eram registrados na contabilidade a cada pagamento, pelo regime de caixa, eram adicionados no LALUR.

Esclareceu, assim, que as adições referidas no item 01 do Termo de Intimação Fiscal de 23.10.2009, correspondem justamente aos valores que pagava mensalmente ao

5i

Poder Público para fins de aquisição do seu direito de exploração de rodovias. A soma dos valores pagos à cada mês perfaz os montantes adicionados no LALUR ao final de cada período de apuração.

6. ANÁLISE FISCAL DAS EXCLUSÕES E ADIÇÕES

Não obstante o sujeito passivo ter posteriormente (conforme item 7 e seguintes), mediante a apresentação em 27/11/2009 de DIPJs e DCTFs retificadoras, restabelecido os valores componentes das bases de cálculo do IRPJ e CSLL aos valores apurados nas declarações originais, tornando sem efeito as alterações que havia realizado, cumpre registrar que as pretendidas exclusões do Lucro Líquido, por terem sido realizadas com base em valores à margem da sua Contabilidade, não encontram amparo na legislação fiscal, especialmente diante dos artigos 250, 251, 257, 258, 259, 274 e 275, do RIR/99, c/c os artigos 178 a 188, da Lei nº 6.404, de 15/12/76,

Relativamente a período anterior, o contribuinte houvera adotado o mesmo procedimento, que foi objeto de julgamento pela DRJ Campinas no processo 13839.000536/2007-07, em que foi analisada a manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório desta DRF, que não homologou as compensações formalizadas em PER/DCOMP vinculadas a saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2003.

Fazemos nossos os argumentos e os fundamentos legais utilizados pelos julgadores da DRJ Campinas no Despacho Decisório (Acórdão nº 05-20.215 - 2a Turma da DRJ/CPS), mediante o qual foi mantida a não homologação das Declarações de Compensação em litígio, cuja cópia será juntada a este processo, para demonstrar a irregularidade que estava sendo cometida pelo sujeito passivo, ao adotar idêntico procedimento em relação aos períodos ora analisados.

Conclui-se daí, que as pretendidas exclusões nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL não poderiam ser validadas juridicamente, o que teria sido também, a nosso ver, um dos motivos pelo qual o sujeito passivo tenha desconsiderado, já durante a ação fiscal, os referidos ajustes (adições/exclusões) e efetuado a retificação das DIPJs e DCTFS, de 2004 a 2007, retornando aos valores apurados com base nos valores efetivamente escriturados na sua contabilidade, como se demonstrará a seguir.

7. RETIFICAÇÕES DAS DIPJs E DCTFS DOS ANOS-CALENDÁRIO DE

2004, 2005, 2006 e 2007

Em 27/11/2009, o sujeito passivo apresentou Declarações de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs) e DCTFs retificadoras, relativamente aos anos-calendário de 2003 (não objeto desta ação fiscal), 2004, 2005, 2006 e 2007, notando-se, conforme a planilha "Comparativo DIPJ Original x Retificadora", que se encontra anexa ao termo fiscal datado de 09/12/2009, que as alterações tiveram por finalidade principal anular os efeitos das DIPJs retificadoras entregues em 19/03/2007, para os anos-calendário de 2004 e 2005, retornando-se aos valores originalmente informados, salvo pequenos ajustes, e também o de anular os efeitos das DIPJs originais, em relação aos anos-calendário de 2006 e 2007.

Em relação aos valores informados nas DIPJs retificadoras apresentadas em 27/11/2009, verificamos que o lucro líquido está de acordo com o apurado e demonstrado em sua Contabilidade. Assim também, as exclusões e inclusões utilizadas na apuração do lucro real correspondem a valores escriturados e que fazem parte da Demonstração do Resultado do Exercício.

8. INTIMAÇÃO FISCAL EM QUE SE SOLICITAM ESCLARECIMENTOS

SOBRE AS RETIFICAÇÕES E INSUFICIÊNCIAS DE RECOLHIMENTOS.

Comparando as alterações realizadas através das retificadoras, com os valores informados nas DIPJs apresentadas antes do início deste procedimento fiscal, constatamos insuficiência no recolhimento do IRPJ e CSLL - ajuste anual em vários períodos, conforme apontado no termo fiscal de 09/12/2009, no qual o sujeito passivo foi intimado a se manifestar sobre os motivos das retificações das DIPJs, das DCTFs e sobre as insuficiências nos recolhimentos dos tributos.

Também foram apontados nos demonstrativos anexos à referida intimação fiscal, os valores das estimativas mensais do IRPJ e CSLL apurados na DIPJ retificadora e os pagamentos efetivamente realizados por DARF.

9. ESCLARECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO

Em atendimento à Intimação fiscal de 09/12/09 e através da petição protocolizada em 14/12/2009, sob nº 017045, o sujeito passivo prestou esclarecimentos sobre o motivo das alterações e sobre as insuficiências de recolhimento de tributos.

Enfatizou que todas as retificações foram apresentadas no contexto da adesão aos benefícios da Lei nº 11.941/2009, que trata do parcelamento de débitos com redução de multa e juros. Apontou que parte significativa das diferenças demonstradas no termo fiscal decorreram de débitos por ele constituídos em DCTFs e DIPJs em face de sua decisão de inclusão no aludido programa, aguardando-se, para tanto, apenas a divulgação das datas e procedimentos para a inclusão e consolidação dos débitos nesse Programa.

Em relação ao motivo pelo qual apresentou as retificações, esclareceu que, como anteriormente houvera informado, havia de sua parte a interpretação acerca do seu direito à dedução de despesas de outorga referentes ao passivo registrado em face do Poder Público Concedente, o que o levou a efetuar exclusões/adições na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ocasionando, inclusive, retificações anteriores de DIPJs.

Reconheceu também que tal procedimento ocasionou uma redução do saldo de IRPJ e CSLL a pagar, motivo pelo qual, mais recentemente, optou por refazer toda a sua apuração de IRPJ e CSLL, desconsiderando os referidos ajustes (adições/exclusões), e retificando todas as suas DIPJs e DCTFs, tendo como finalidade a recomposição integral das apurações desses tributos, retornando ao assim chamado status quo ante.

Informou que as retificações em DIPJs e DCTFs e constituição de débitos tributários (atualmente em aberto) efetuadas relativamente aos anos-calendário sob fiscalização foram efetivadas tendo em vista o objetivo de:

(i) de viabilizar a inclusão dos débitos assim constituídos no programa de

parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009; e

(ii) atender à disposição expressa constante da Instrução Normativa nº

968/09, segundo o qual o contribuinte era obrigado a constituir,

mediante declaração, os débitos ainda não declarados até o dia 30 de

novembro de 2009, razão pela qual, pautada de boa-fé, retificou as

aludidas DIPJs no dia 27/11/2009.

Em relação às insuficiências referidas no termo fiscal, o sujeito passivo apresentou os correspondentes comprovantes e apontou, período a período, as seguintes parcelas que não foram consideradas no levantamento fiscal: (i) dedução do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Contribuição Social Retida na Fonte (CSRF), (ii) valores compensados por meio de PER/DCOMP e (iv) pequenas diferenças nos valores recolhidos por DARF.

Nos itens 21, 26, 31, 34, 37 e 39, da referida petição, o sujeito passivo argumentou que os débitos correspondentes às diferenças apontadas teriam sido declarados e constituídos nas DCTFs retificadoras do período (referidas no item 7), relativamente à antecipação das estimativas, os quais seriam quitados por meio do parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009, e que, por isso, deveriam ser desconsiderados do cálculo fiscal.

Conforme demonstrado no quadro abaixo, verifica-se que apenas parte do débito de estimativa mensal do IRPJ e CSLL informada na DCTF apresentada antes do início do procedimento fiscal foi extinta através de pagamentos por DARF e compensação por PER/DCOMP.

Constata-se que os créditos vinculados relativos às demais compensações (créditos provenientes de suposto recolhimento a maior em períodos anteriores), informados nas DCTFs entregues antes do início da fiscalização, foram excluídos nas DCTFs retificadoras apresentadas em 27/11/2009 (item 7), em razão do sujeito passivo ter desistido do procedimento anteriormente adotado, segundo informou.

Depois de iniciada a ação fiscal não houve nenhum pagamento e não foi compensado nenhum valor por DCOMP.

COMPARATIVO DA DCTF APRESENTADA ANTES DO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO COM A RETIFICADORA APRESENTADA EM 27/11/2009

(ITEM 7).

I - ANO-CALENDÁRIO DE 2005

IRPJ	DCTF anterior	DCTF retificadora	Acréscimo
Débito estimativa	50.293.272,12	58.669.948,73	8.376.676,61
(-) Pagamentos	49.585.245,80	57.794.756,64	
(-) Compensações	708.026,32	708.026,32	
saldo	-	167.165,77	

OBS: O valor correspondente à diferença nos pagamentos - de R\$ 49.595.245,90 (DCTF anterior) para R\$ 57.794.756,64 (DCTF retificadora), foi pago antes do início do procedimento fiscal.

CSLL	DCTF anterior	DCTF retificadora	Acréscimo
Débito estimativa	20.933.420,01	23.423.678,64	2.490.258,63

(-) Pagamentos	20.534.200,24	23.092.305,16	
(-) Compensações	399.219,77	254.889,47	
saldo		76.484,01	

II - ANO-CALENDÁRIO DE 2006

IRPJ	DCTF anterior	DCTF retificadora	Acréscimo
Débito estimativa	49.536.556,41	65.609.454,08	16.072.897,67
(-) Pagamentos	25.847.382,46	25.901.215,97	
(-) Compensações	23.689.173,95		
saldo	-	39.708.238,11	

CSLL	DCTF anterior	DCTF retificadora	Acréscimo
Débito estimativa	20.332.368,12	26.150.311,29	5.817.943,17
(-) Pagamentos	9.308.499,71	9.315.387,34	
(-) Compensações	11.023.868,41	6.950,26	
saldo	-	16.827.973,69	

II - ANO-CALENDÁRIO DE 2007

IRPJ	DCTF anterior	DCTF retificadora	Acréscimo
Débito estimativa	53.200.043,34	102.488.283,87	49.288.240,53
(-) Pagamentos	12.413.689,48	12.419.044,86	
(-) Compensações	40.786.353,86		
CSLL	DCTF anterior	DCTF retificadora	Acréscimo
Débito estimativa	20.915.636,10	38.658.080,71	17.742.444,61
(-) Pagamentos	4.740.124,47	4.740.124,47	
(-) Compensações	16.175.511,63		
saldo	-	33.917.956,24	

Durante a ação fiscal e atendendo intimação fiscal, o contribuinte apresentou as demonstrações financeiras acompanhadas do Parecer dos Auditores Independentes, elaboradas de acordo com a legislação societária e expressando os resultados alcançados nos exercícios sociais encerrados em 31/12/2005, 31/12/2006 e 31/12/2007, nas quais verifica-se que a empresa apurou lucro líquido nesses períodos e ocorreram distribuições de dividendos por conta desses lucros.

Na apuração do Lucro Real demonstrado na DIPJ retificadora, o contribuinte desconsiderou os valores dos encargos da concessão calculados à margem da Contabilidade, em Razões Auxiliares, que pretendia excluir do Lucro Líquido, conforme se mencionou no início deste termo.

10. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO AJUSTE ANUAL DO IRPJ E CSLL

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

Autenticado digitalmente em 13/12/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 03/01/2013 por JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/12/2012 por ALEXANDRE ANTONIO ALKMIM TEIXEIRA, Assinado digitalmente em 13/12/2012 por ANTONIO BEZERRA NETO
Impresso em 17/01/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante dos esclarecimentos e documentos apresentados pelo sujeito passivo, refizemos os cálculos do IRPJ e CSLL a pagar no ajuste anual de cada período, alterando-se os valores das insuficiências constantes do Termo Fiscal de 09/12/2009, estando os novos valores demonstrados nas planilhas denominadas "APURAÇÃO DAS DIFERENÇAS DE ESTIMATIVA MENSAL E AJUSTE ANUAL - IRPJ e CSLL", de nºs 01, 02, 04, 05, 07 e 08, que se encontram anexas ao presente termo, dele fazendo parte integrante.

Ficaram assim constituídos os novos valores das insuficiências nos recolhimentos do ajuste anual do IRPJ e da CSLL:

AJUSTE ANUAL IRPJ AC 2005 - Inicialmente, o saldo a pagar no valor de R\$ 901.998,11, foi apurado sem considerar-se a dedução do valor de R\$ 1.248.532,67, relativo ao IRRF (Imposto de Renda retido na fonte) e a compensação realizada por meio de PER/DCOMP. O novo cálculo resultou em saldo credor no valor de R\$ 67.198,19, conforme à PLANILHA Nº01.

AJUSTE ANUAL CSLL AC 2005 - Considerando-se os valores compensados por PER/DCOMP, anteriormente não considerados, verificou-se que o novo cálculo apontou saldo credor no valor de R\$ 133.202,76, conforme a PLANILHA Nº 02.

AJUSTE ANUAL IRPJ AC 2006 - O saldo a pagar no valor de R\$ 45.280.400,29 foi apurado sem considerar-se a dedução do IRRF (Imposto de Renda retido na fonte), no valor de R\$ 5.573.075,80. O saldo a pagar correto é de R\$ 39.707.324,49, conforme a PLANILHA Nº 04.

AJUSTE ANUAL CSLL AC 2006 - O saldo a pagar no valor de R\$ 16.834.595,06 foi apurado sem considerar-se a compensação por PER/DCOMP, no valor de R\$ 6.950,26. O saldo a pagar correto é de R\$ 16.827.644,80, conforme a PLANILHA Nº 05.

AJUSTE ANUAL IRPJ AC 2007 - O saldo a pagar no valor de R\$ 93.110.419,94 foi apurado sem considerar-se a dedução do IRRF (Imposto de Renda retido na fonte), no valor de R\$ 3.035.825,55 e um recolhimento feito por DARF no valor de R\$ 5.355,38. O saldo a pagar correto é de R\$ 90.069.239,01, conforme a PLANILHA Nº 07.

AJUSTE ANUAL CSLL AC 2007 - O saldo a pagar no valor de R\$ 33.940.901,26 foi apurado sem considerar-se a CSRF deduzida no próprio ano, no valor de R\$ 22.945,02. Assim, o saldo a pagar correto é de R\$ 33.917.956,24, conforme a PLANILHA Nº 08.

Destacamos que as bases de cálculo por nós utilizadas na apuração do débito do IRPJ e CSLL devidos no encerramento do exercício - ajuste anual - estão de conformidade com o lucro líquido apurado na Contabilidade, elaborada de acordo com as leis fiscais e comerciais, conforme se verifica pelos balanços e demonstrações dos resultados apresentados durante a

fiscalização, e também de acordo com o lucro real demonstrado na DIPJ retificadora mencionada no item 7.

Constatamos que no cálculo do ajuste anual do IRPJ e da CSLL demonstrados nas DIPJs retificadoras, o sujeito passivo deduziu a totalidade das estimativas declaradas em DCTF, independentemente de ter havido ou não a extinção desses débitos na forma prevista em lei.

Através da petição protocolizada sob nº 017045, alegou que na apuração das insuficiências de recolhimentos do ajuste anual, a que se refere o Termo Fiscal de 09/12/2009, a fiscalização não considerou os débitos de estimativas mensais que já haviam sido constituídos por meio de DCTF retificadoras (entregues durante a ação fiscal, conforme o item 7 acima) e cujos valores em aberto deverão ser incluídos no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09 (ao qual aderiu no decorrer da ação fiscal).

Deve ser esclarecido que não cabe razão ao sujeito passivo ao pleitear a dedução integral das estimativas, por duas razões: (i) diante da extemporaneidade prevista no artigo 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e (ii) pelo fato das estimativas não terem sido efetivamente pagas dentro do período de apuração do ajuste anual, como se demonstrará mais adiante.

Em relação à extemporaneidade, deve ser observado que, de conformidade com o disposto no artigo 10, § 2º, III, da IN SRF 482/04 (abaixo transcrito), alterado pelo artigo 12, § 2º, III, da IN SRF 583/05, artigo 12, § 2º, III, da IN SRF 695/06 e artigo 11, § 2º, III, da IN SRF 786/07, as DCTFs retificadoras que tiveram como objeto a alteração dos débitos relativos a imposto e contribuição em relação aos quais o sujeito passivo havia sido intimado no início da ação fiscal, não podem produzir efeitos a seu favor.

IN SRF 482/04:

Art. 10. Os pedidos de alteração nas informações prestadas em DCTF serão formalizados por meio de DCTF retificadora, mediante a apresentação de nova DCTF elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

(...)

§2º Não será aceita a retificação que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições:

(...)

III - em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

No que tange às estimativas informadas na DCTF, na determinação do saldo do ajuste anual a pagar, deduzimos do imposto devido somente a estimativa mensal efetivamente paga antes do início do início da ação fiscal, considerando-se como

tal os valores pagos mediante DARF, os compensados por PER/DCOMP, indicados pelo contribuinte (ainda pendentes de homologação) e as retenções na fonte, constantes de documentos apresentados pelo contribuinte.

O procedimento fiscal foi feito com observância do disposto no art. 2o, §§ 3o e 4o, III e IV, e no § 2o do artigo 74, da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcritos:

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.

(...)

§ 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: (...)

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, (grifos nosso) Artigo 74 (...)

§ 2o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

Observe-se, assim, que a declaração de compensação formalizada na forma prevista na Lei 9.430/96 também extingue o crédito tributário da estimativa mensal, conforme estabelecido no citado § 2o do artigo 74 da Lei e no artigo 26 da IN nº 600/05, abaixo transcrito:

Art. 26 (...)

§ 1o A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à SRF da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à SRF do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo IV ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 2o A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

(...)

§4º A Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Destaque-se ainda, que as INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ, disponíveis aos contribuintes no "AJUDA" ao programa de preenchimento da DIPJ (Mafon), obtido por Download na página da Receita Federal na internet, interpretando a citada legislação, esclarece ao contribuinte quais as parcelas a serem deduzidas na apuração do ajuste anual, entre as quais não se incluem os débitos de estimativas mensais somente declarados em DCTF, conforme se verifica na transcrição da instrução de preenchimento da DIPJ 2008 (ano-calendário de 2007), observando-se que para a DIPJ 2007 (ano-calendário 2006) e DIPJ 2006 (ano-calendário 2005), a instrução é idêntica.

Linha 12A/17 - (-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa

Esta linha deve ser preenchida somente pelas pessoas jurídicas que apuraram o lucro real anual.

Somente podem ser deduzidos na apuração do ajuste anual os valores de estimativa efetivamente pagos relativos ao ano-calendário objeto da declaração.

Considera-se efetivamente pago por estimativa o crédito tributário extinto por meio de: dedução do imposto de renda retido ou pago sobre as receitas que integram a base de cálculo, compensação solicitada por meio da Declaração de Compensação (PER/DComp) ou de processo administrativo, compensação autorizada por medida judicial e valores pagos mediante Darf.

Consideram-se, ainda, como efetivamente pagos por estimativa os valores recolhidos mensalmente aos fundos Finor, Finam e Funres, até o limite permitido no ajuste anual, exclusivamente pelas pessoas jurídicas ou grupos de empresas coligadas de que trata o art. 9º da Lei nº 8.167, de 1991, que, isolada ou conjuntamente, detenham, pelo menos, cinquenta e um por cento do capital votante de sociedade titular de projeto aprovado como beneficiário das aplicações no Finor, Finam e Funres, relativo a setores da economia considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam, desde que o projeto tenha sido aprovado ou protocolizado no órgão competente até 2 de maio de 2001 e que esteja em situação de regularidade (Lei nº 9.532, de 1997, art. 4o, § 8o, MP nº 2.199-14, de 2001, arts. 3o e 17).]

Atenção:

A aplicação fica assegurada somente até o final do prazo previsto para a implantação do projeto.

O valor do imposto efetivamente pago por estimativa corresponde ao somatório dos valores mensais relativos à seguinte operação:

IEFP = Imposto Mensal Efetivamente Pago por Estimativa

IEFP = (Linhas 11/07 + 11/08 + 11/09 + 11/10 + U/11 + Pagamentos de IRPJ mensal + Pagamentos Finor/Finam/Funres até o limite permitido no ajuste anual + Compensação solicitada mediante Declaração de Compensação (PER/DComp) ou processo administrativo, e compensação autorizada por medida judicial) (os grifos são nossos)

11. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS

IRPJ E CSLL

Conforme demonstrado nas planilhas de nºs 01, 02, 04, 05, 07 e 08, anexas, também foram constatadas insuficiências de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL relativas aos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007.

Seguindo as normas prescritas nos dispositivos legais acima mencionados, na apuração dos saldos a pagar dos débitos de estimativa, dos quais já haviam sido deduzidos o valor retido na fonte, consideramos somente os valores efetivamente recolhidos por DARF, os compensados por DCOMP com créditos comprovados realizados antes do início do procedimento fiscal.

Observe-se que essas insuficiências coincidem com os saldos a pagar apurados pelo sujeito passivo na DCTF retificadora apresentada após o início da fiscalização, conforme demonstrado nas planilhas anexas, de nºs 03, 06 e 09.

12. LANÇAMENTO DE OFÍCIO DO SALDO A PAGAR NO AJUSTE

ANUAL E MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DA

ESTIMATIVA MENSAL

O sujeito passivo deveria ter efetuado o pagamento da estimativa mensal e do saldo do imposto apurado em 31 de dezembro nos prazos previstos no art. 6º, da Lei 9.430/96, a saber:

Lei 9.430/96

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

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

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

Considerando, no entanto, que não houve o pagamento total das estimativas apuradas, assim como não houve nenhum recolhimento a título de ajuste ao final do exercício, sobre os valores não pagos, caberá o lançamento de ofício para aplicação das multas previstas no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, combinado com seu § 1o inciso IV, alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de junho de 2007, a saber:

Lei. 9430/96:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte; (...)

10 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, (grifo nosso) (...)

Em razão do disposto no art. 14 da Lei nº 11.488/2007, a referida penalidade passou a estar assim prevista:

Artigo 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.

Como se observa, as bases de cálculo das multas isolada e genérica, por falta de pagamento da antecipação e por falta de pagamento da contribuição ou tributo, são distintas, tanto de fato como de direito.

Somente o pagamento do tributo definitivo apurado na declaração - DIPJ - extingue o crédito tributário (CTN, art. 150), ao contrário do recolhimento da antecipação, que não tem esse efeito, por ser esse recolhimento provisório e estar sujeito ao ajuste na data do encerramento do exercício, podendo, inclusive, ser suspenso no curso do período (mediante balanço ou balancete de suspensão - art. 35 da Lei 8.891/95), ou resultar em restituição, parcial ou integral (caso a estimativa recolhida for maior).

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito tributário, sob condição resolutoria da ulterior homologação de lançamento.

• -' (...)

Lei 8.891/95

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

Verifica-se ainda que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro - base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sobre base estimada (Art. 2º caput da Lei 9.430/96), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano, conforme disposto no § 3º do art. 2º da Lei 9.430/96, abaixo transcrito:

§ 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.

De acordo com este comando legal, ao final de cada ano deve ser apurado o lucro real e calculado o imposto devido no período. Caso constatada a insuficiência de pagamento do tributo apurado pelo lucro real, as empresas terão de complementar a estimativa que fora recolhida ao longo do mesmo período.

Conforme se depreende desses dispositivos legais, o imposto de renda (IRPJ) e a CSLL verdadeiramente devidos são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória 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, não representando, por si só, dívida líquida e certa.

Tanto é provisório o recolhimento da estimativa que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº. 93/97, ao interpretar o art 2º da Lei nº. 9.430/96, que trata desse regime, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigirem de ofício a estimativa não paga no vencimento, que deverá se restringir à multa de ofício sobre os valores não recolhidos, a saber:

IN 93/97

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.

Como se infere das normas legais acima citadas, não é suficiente a declaração em DCTF da estimativa mensal para utilizá-la como dedução do valor do tributo devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, como pretende o sujeito passivo.

Para que isso fosse possível, o débito da estimativa deveria estar extinto na forma anteriormente mencionada, dentro dos prazos previstos na legislação. Isso não ocorrendo, a antecipação passa a integrar o imposto definitivo apurado na declaração ao final do período com base no Lucro Real (ajuste anual), e este sim é que poderá ser exigido em lançamento de ofício, por representar débito líquido e certo.

Assim, as estimativas não efetivamente pagas não podem ser deduzidas na apuração do ajuste anual do Imposto sobre a Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e devem ser utilizadas para fins de cobrança da multa isolada.

Outrossim, não vislumbramos nenhuma disposição expressa do CTN ou da legislação tributária ordinária que autorize a dispensa da multa isolada por descumprimento da obrigação de recolher antecipações.

Diante do exposto, tendo sido constatado que não houve o pagamento integral do imposto por estimativa, será efetuado o lançamento de ofício para aplicação da multa de ofício sobre os

valores devidos e não recolhidos e exigir-se-á o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, que não foi recolhido, acrescido da multa de 75% e juros de mora, conforme disposto no citado artigo 15 e nos artigos 16 e 49 da Instrução Normativa nº 93/97:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I- a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - 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 contados do vencimento da quota única do imposto.

Art. 49. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro líquido as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, observadas as alterações previstas na Lei nº 9.430, de 1996.

Nas PLANILHAS NºS: 01, 02, 04, 05, 07, 08 e 10, que se encontram anexas e ficam fazendo parte integrante deste Auto de Infração, estão demonstradas as bases de cálculo, a apuração das inconsistências de recolhimentos e o cálculo da multa isolada.

Observamos que as insuficiências de recolhimentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2004 foram lançadas em autos de infração formalizados no processo administrativo fiscal nº 19311.000616/2009-41, conforme relatado no Termo de Constatação Fiscal, datado de 18/12/2009 (encerramento parcial).

13. OUTROS TERMOS FISCAIS

Além dos termos fiscais acima mencionados, no decorrer da ação fiscal foram emitidos os seguintes termos fiscais:

- a) Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, de 31/08/2009, com ciência via postal em 03/09/09;*
- b) Termo de Ciência e de Continuação de Procedimento Fiscal, de 19/10/2009, com ciência via postal em 26/10/09.*
- c) Termo de Intimação Fiscal, de 20/01/2010, no qual foi solicitado o último balanço/balancete encerrado no ano de 2009.*

14. FINALIZAÇÃO

O crédito tributário apurado será constituído mediante a lavratura de Auto de infração distinto para as seguintes infrações e tributos: (i) insuficiências de recolhimentos de IRPJ, (ii) insuficiências de recolhimentos de CSLL, (iii) multa isolada

de IRPJ e (iv) multa isolada de CSLL, dos quais este termo é parte integrante e indissociável.

E, para constar e surtir os efeitos legais lavramos o presente Termo, em 3 (três) vias de igual teor e forma, assinado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e pelo representante do sujeito passivo, que neste ato recebe uma das vias.

Cientificada dos lançamentos, em 29/01/2010, na pessoa de seus procuradores (cf. instrumento de procuração de fls. 10), a contribuinte, por intermédio de seus advogados e bastantes procuradores (cf. instrumentos de mandato e de substabelecimento de fls. 1181/1184), protocolizou a impugnação de fls. 1140/1177, em 26/02/2010, alegando em sua defesa as seguintes razões de fato e de direito.

Destaca se tratar de impugnação parcial, na medida em que o litígio restringe-se à exigência das multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensalmente devidas de IRPJ e CSLL, nos anos-calendário de 2005 a 2007. Quanto aos demais débitos (principal, multa de ofício de 75% e juros de mora) também constituídos ex-officio nos lançamentos ora sob apreciação, não serão objeto de impugnação, devendo ser, oportunamente, incluídos no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009.

Esclarece que a insuficiência de pagamento mensal das estimativas seria decorrente de duas situações: (i) durante a fase de fiscalização, o cancelamento dos PER/DCOMP ainda não apreciados pela autoridade competente, nos quais teriam sido compensadas as estimativas mensais devidas; (ii) exclusões anteriormente efetuadas pela empresa na apuração das estimativas mensais, e ora canceladas nas DIPJ e DCTF retificadoras apresentadas.

Assinala ainda que no curso dos anos-calendário de 2005 a 2007, teria efetuado o cálculo das estimativas devidas, e informado os débitos e a forma de sua extinção, por compensação, em DCTF. Entretanto, ao reavaliar a origem dos créditos utilizados nas compensações, a contribuinte teria optado por cancelar os PER/DCOMP e retificar as DIPJ e DCTF, ainda que sob procedimento fiscal, com o intuito de viabilizar a inclusão dos débitos em aberto no parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009.

Contesta, em síntese, a exigência de multa isolada, por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais: (i) no ano-calendário de 2005, porque apurado saldo negativo de IRPJ e CSLL no ajuste anual; e (ii) nos anos-calendário de 2006 e 2007, porque concomitante com a exigência da multa de ofício aplicada sobre o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste anual.

No entender da defesa, o objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas

supervenientes, inclusive), seria assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário. Tanto assim que a base de cálculo da multa isolada seria (e sempre foi) o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga. Entretanto, a multa isolada somente teria razão de ser se, no momento de sua aplicação, a estimativa ainda fosse devida. Nas palavras da Impugnante:

"24. De fato, é incompatível a aplicação da Multa Isolada, que tem por pressuposto a falta de recolhimento da estimativa no ano-calendário ou o recolhimento a menor, quando a estimativa não é mais devida.

25. Entendimento diverso levaria ao absurdo de se admitir a aplicação de uma penalidade por conduta que não é mais exigida (pagamento da estimativa) e, principalmente, por valor que não é mais devido".

Requer a interpretação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em consonância com os dispositivos que tratam da sistemática de apuração do IRPJ e da CSLL (art. 2º, §3º, §4º, IV, art. 6º, §1º, I e II), para concluir que, após o encerramento do ano-calendário, não haveria que se falar em exigência de estimativa, mas apenas dos próprios tributos apurados no ajuste, e conseqüentemente, não haveria que se falar em aplicação de multa isolada. A multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento somente poderia ser aplicada no próprio ano-calendário.

Transcreve ementa de julgado do Conselho de Contribuintes (Ac. 10323.040, de 24/05/2007).

I - Argumentos contra a incidência da Multa Isolada no ano-calendário de 2005

No que tange ao ano-calendário de 2005, diz que a apuração de saldos negativos de IRPJ/CSLL ao final do período, denotaria que os pagamentos efetuados ao longo do ano-calendário seriam superiores aos valores devidos, pelo que improcedente a aplicação da multa isolada em face da inexistência de qualquer prejuízo para a Fazenda Nacional. Faz referência a jurisprudência pacífica do Conselho de Contribuintes no sentido de que "não havendo IRPJ e CSLL a pagar no ajuste anual, inexistente base de cálculo para a aplicação da multa isolada". E prossegue:

"42. Isso porque, após o encerramento ao ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada tem como limite o saldo de IRPJ e de CSLL a pagar, apurado na declaração anual de ajuste (momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL), e a apuração de saldo negativo demonstra a inexistência de qualquer valor devido no ano-calendário em questão".

Transcreve em seu favor várias ementas de Acórdãos do Conselho de Contribuintes, e ainda a seguinte ementa de julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais -CSRF:

Nº Acórdão CSRF/01-04.930 Data da Sessão 12/04/2004
Relator(a) José Clóvis Alves

IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96). A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei nº 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º). A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b"). A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida.

Afirma ainda que tal entendimento teria sido mantido em recentes julgados da CSRF, nas sessões de 25 e 26/01/2010 (Recursos nº 150.521 e 146.770, cujos acórdãos ainda não teriam sido formalizados).

II - Argumentos contra a incidência da multa isolada no ano-calendário de 2006

Além do argumento acima, quanto aos anos-calendário de 2006, invoca em seu favor a tese da dupla incidência de penalidade, tendo em conta estar sendo exigida a multa de ofício isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, cumulada com a multa de ofício exigida juntamente com o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual.

No entender da defesa, em decorrência de um único fato praticado pela Impugnante (recolhimento a menor de IRPJ e CSLL), ou de uma mesma infração, teriam sido aplicadas duas penalidades, inclusive, sobre a mesma base de cálculo: (i) a multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste dos anos-calendário de 2006, sobre uma base de cálculo de R\$ 56.534.969,30; e (ii) a multa isolada de 50% sobre a diferença de estimativa não recolhida no ano-calendário de

2006, sobre a mesma base de cálculo de R\$ 56.534.969,30. Tal cumulação de penalidades sobre o mesmo fato seria vedada pelo ordenamento jurídico vigente, por caracterizar bis in idem.

Refere-se ainda ao princípio da continência lógica (ou consunção), segundo o qual a multa de ofício aplicada em função da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no encerramento do ano-calendário absorveria a multa aplicável por falta de pagamento das estimativas mensais, meras antecipações dos tributos devidos no ajuste anual.

Defende assim que a multa isolada não estaria sendo exigida pelo descumprimento de uma obrigação acessória, mas pelo descumprimento da obrigação principal, conduta que já teria sido apenada por meio da aplicação da multa de ofício correspondente de 75%.

Para referendar a sua tese, transcreve doutrina segundo a qual as multas de ofício do art. 44 teriam por pressuposto a falta de pagamento de imposto ou contribuição devidos trimestral ou anualmente, e as circunstâncias descritas no §1º diriam respeito a modos de cobrança e não a novas hipóteses de incidência. Sob tal perspectiva, as estimativas mensais não seriam incidências diferentes do imposto ou contribuição devidos anualmente, e assim, somente poderiam ser exigidas em função da expectativa de obtenção de lucro até o final do período de apuração. Adotado tal entendimento, a falta de pagamento somente poderia ser verificada depois de encerrado o período de apuração, quando seria aferida a existência, ou não de base tributável.

Reitera a Impugnante assim que o valor a ser antecipado decorreria do mesmo fato gerador a se consolidar ao final do ano-calendário.

Novamente colaciona julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais -CSRF abaixo transcrito:

Acórdão: CSRF/01-05.875 Data da Sessão: 23/06/2008 Relator (a): Marcos Vinícius Neder de Lima

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 contunde 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 fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela

falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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. Recurso especial negado.

Reitera ainda a argumentação de que na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, vigente desde o ano-calendário de 1996, nos incisos I e II previa-se as distintas multas de ofício de 75% e 150%, e no §1º a forma pela qual as multas deveriam ser exigidas (em conjunto ou isoladamente). Assevera assim que o §1º não teria estipulado penalidade diversa e autônoma daquela prevista no caput. E continua:

"63. Por certo, caso a multa seja aplicada após o encerramento do ano-calendário, quando já materializada a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, bem como a devida apuração dos tributos devidos, a exigência da multa deve ser formalizada apenas na modalidade de ofício, em conjunto com os tributos apurados no ajuste.

64. De reverso, caso seja constatada a ocorrência de não recolhimento das estimativas, ainda no curso do ano-calendário, momento em que não se mostra configurado o fato gerador do IRPJ e da CSLL, a multa deve ser aplicada de forma isolada.

65. Vale dizer, pela própria sistemática prevista pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96, deve-se exigir uma ou outra multa, a depender da situação verificada no caso concreto. O que não se pode admitir é a cobrança da multa nas suas duas modalidades de exigência e no mesmo momento, como pretendido pela fiscalização no caso concreto".

Além de fazer remissão a vários outros julgados, outra ementa de acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF é transcrita, e tem o seguinte teor:

Acórdão nº 01-05.882 Sessão -de 23 de junho de 2008 Relatora Karem Jureidini Dias

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte, já que ambas as penalidades estão relacionadas ao descumprimento

de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no recolhimento de tributo.

Referenda que tal posicionamento teria sido mantido na sessão de 25 e 26/01/2010 (Recursos 157.705, 157.723 e 160.430, cujos acórdãos ainda não teriam sido formalizados).

III - Argumentos contra a incidência da multa isolada no ano-calendário de 2007

Transcreve a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (conversão da Medida Provisória nº 351, de 2007), para repetir a argumentação já expendida com relação à exigência efetuada no ano-calendário de 2006, principalmente a vedação de concomitância de incidência de dupla penalidade, ressaltando que a alteração legislativa não teria o condão de respaldar qualquer mudança de entendimento. Nas palavras da defesa:

"75. Inicialmente, cumpre ressaltar que nos trabalhos legislativos que resultaram na alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 não há qualquer referência à suposta pretensão ou ao propósito de o legislador modificar o tipo normativo anterior ou autorizar a aplicação concomitante de multas isoladas e de ofício".

Assevera ainda que em 29/06/2006 teria sido publicada a Medida Provisória nº 303, 2006 (que teria tido seu prazo de vigência encerrado em 27/10/2006), que já teria alterado o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no tocante à incidência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais, para esclarecer a base de cálculo (pagamento mensal) e reduzir a alíquota para 50%. Na exposição de motivos teria sido feita a ressalva de que o objetivo da alteração seria apenas reduzir o percentual da multa de ofício lançada isoladamente, sem qualquer referência à mudança do tipo normativo anterior ou autorização para aplicação concomitante da multa isolada e da multa exigida juntamente com o tributo devido.

Em 22/01/2007, teria sido publicada a Medida Provisória nº 351, de 2007, com a mesma redação da Medida Provisória nº 303, de 2006, e com o mesmo objetivo expresso na exposição de motivos, novamente sem qualquer referência à mudança do tipo normativo anterior ou autorização para aplicação concomitante da multa isolada e da multa exigida juntamente com o tributo devido.

Destaca que a exposição de motivos, se não vinculante, seria relevante para a interpretação do texto legislado. E prossegue:

"90. Sendo assim, certo é que qualquer interpretação que se dê à regra não pode ignorar esse seu sentido finalístico: por meio dela, o legislador fiscal - aliás, o próprio Poder Executivo - pretendeu tão-somente reduzir a multa isolada, mas não modificar-lhe o perfil".

Conclui daí plenamente aplicável ao ano-calendário de 2007 o entendimento já pacificado no Conselho de Contribuintes de que a multa isolada por falta/insuficiência de pagamento das estimativas mensais não seria devida concomitantemente com a multa de ofício aplicada em decorrência da falta/insuficiência de pagamento do IRPJ/CSLL devidos no ajuste anual.

Acrescenta ainda que diante da nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, distintas seriam as multas previstas no inciso I (75%) e no inciso II (50%), e não haveria previsão expressa de possibilidade de lançamento concomitante de ambas as multas. Reproduzem-se as alegações da defesa:

"94. Caso o legislador pretendesse autorizar a exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada, o teria feito expressamente, determinando que nos lançamentos de ofício fossem aplicadas multa de ofício (de 75%) "E" multa isolada (de 50%), ou então multa de ofício "sem prejuízo" da multa isolada, o que não ocorreu".

Refere-se a um outro acórdão da CSRF para referendar suas colocações:

*Nº Acórdão CSRF/01-05.078 Data da Sessão 17/10/2004
Relator(a) José Clóvis Alves*

"MULTA ISOLADA - Ari. 44, I, da Lei 9430/96 - Inaplicabilidade. NÃO CUMULATIVIDADE - A multa isolada prevista no artigo 44 § 1º, somente pode ser exigida uma vez não podendo portanto ser aplicada quando a base para seu lançamento já tiver sido parâmetro para exigência da mesma multa por falta de pagamento de tributo. O legislador, quando quer, determina a cumulatividade de multas, na ausência de previsão legal, sobre o mesmo fato somente pode ser lançada uma multa. Recurso negado".

Cita legislação em que há expressa previsão de incidência de mais de uma penalidade, para concluir:

"98. Portanto, na atual redação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 não existe entre o inciso I e o inciso II a conjunção aditiva 'e' ou qualquer outra expressão equivalente, tal como a largamente encontrada na própria legislação tributária federal, o que reafirma o entendimento no sentido de que, no lançamento de ofício, ou será aplicada a multa de ofício de 75% juntamente com o tributo devido (apurado após o encerramento do ano-calendário), ou então será exigida isoladamente a multa (no mesmo ano-calendário)".

Advoga em seu favor a aplicação do art. 112 do CTN.

Às fls. 1285/1289 consta documentação elaborada pela autoridade preparadora (Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário - Secat da DRF Jundiaí/SP) acerca da formalização de autos apartados para a transferência da exigência não impugnada (processo nº 15922 000040/2010-15),

e às fls. 1290, despacho da mesma autoridade se pronunciando pela tempestividade da impugnação apresentada.

A DRJ, manteve integralmente o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005,2006,2007

Multa Isolada. Falta de Recolhimento das Estimativas Mensais.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

Multa de Ofício e Multa Isolada. Duplicidade de Incidência. Não Caracterização.

A multa de ofício exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, têm hipóteses de incidência e bases de cálculo distintas.

De acordo com as expressas disposições legais, a incidência de multa isolada por falta de recolhimento das antecipações mensais, calculadas sobre bases de cálculo estimadas, é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Princípio da Consunção. Inaplicabilidade das Normas e Princípios do Direito Penal ao Direito Tributário. Diversidade da Natureza das Sanções.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.

O princípio da consunção do direito penal não deve ser aplicado, porque ao restringir a incidência da multa isolada aos casos em que não haja lançamento sobre diferença de IRPJ/CSLL devidos na apuração anual, institui uma alternatividade excludente de incidências não prevista na Lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005,2006,2007

Jurisprudência da CSRF. Efeitos.

As decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF têm apenas força persuasiva, mas não vinculante para os órgãos da Administração Tributária Federal.

Apenas o Ministro da Fazenda pode atribuir às Súmulas editadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

Irresignada com a decisão de primeira instância a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho (fls. 1314/1355), repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação.

Às fls. 1511/1527 encontra-se Contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional com supedâneo no art. 48, parágrafo 2º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº. 256, de 22 de junho de 2009.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator.

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

MULTA ISOLADA – ESTIMATIVAS NÃO PAGAS

A lide circunscreve ao pleito da Recorrente pelo cancelamento da multa isolada de 50% apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do tributo devido, feito sob argumento de impossibilidade de cumulação com a multa de ofício de 75% lançada sobre os tributos devidos (IRPJ/CSLL) no ajuste Anual, bem assim do princípio da continência lógica (ou consunção).

O relato precisou bem os termos da defesa de forma mais detalhada, aqui se transcrevendo apenas parte mais relevante:

No entender da defesa, em decorrência de um único fato praticado pela Impugnante (recolhimento a menor de IRPJ e CSLL), ou de uma mesma infração, teriam sido aplicadas duas penalidades, inclusive, sobre a mesma base de cálculo: (i) a multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e a CSLL apurados no ajuste dos anos-calendário de 2006, sobre uma base de cálculo de R\$ 56.534.969,30; e (ii) a multa isolada de 50% sobre a diferença de estimativa não recolhida no ano-calendário de 2006, sobre a mesma base de cálculo de R\$ 56.534.969,30. Tal cumulação de penalidades sobre o mesmo fato seria vedada pelo ordenamento jurídico vigente, por caracterizar bis in idem.

Refere-se ainda ao princípio da continência lógica (ou consunção), segundo o qual a multa de ofício aplicada em função da falta de pagamento do IRPJ e da CSLL apurados no encerramento do ano-calendário absorveria a multa aplicável por falta de pagamento das estimativas mensais, meras antecipações dos tributos devidos no ajuste anual.

Defende assim que a multa isolada não estaria sendo exigida pelo descumprimento de uma obrigação acessória, mas pelo descumprimento da obrigação principal, conduta que já teria sido apenada por meio da aplicação da multa de ofício correspondente de 75%.

Cabe de início esclarecer que não se confunde a existência de duas infrações distintas. Uma coisa é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto apurado por estimativa; outra, completamente

diferente é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto apurado no final do ano, com base no lucro real.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação uma incidindo isoladamente, sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto devido (declaração inexata). A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Por outras palavras, se não se trata da mesma hipótese de incidência, e nem da mesma base de cálculo, também não se trata dos mesmos fatos: deixar de recolher a antecipação devida a título de estimativa de IRPJ e CSLL em vários meses do ano, não é o mesmo que deixar de pagar o IRPJ e a CSLL devidos.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal, texto taxativo da Lei.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração (“...ainda que tenha apurado prejuízo fiscal (...) no ano-calendário correspondente”; 2(duas) ilações estão aí pressupostas que ratificam mais ainda as conclusões anteriormente chegadas:

- a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;
- b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado, uma vez que aquele comando só pode ser aferido após o encerramento do exercício, situação em que os prejuízos fiscais estão prontos para serem aferidos e quantificados.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do

comportamento, coexista o pretensão direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

O não-cumprimento da obrigação tributária estabelecida nos dispositivos legais pelas pessoas jurídicas a elas obrigadas, consubstancia-se em infração tributária e oportuniza o procedimento fiscal de ofício que visa restaurar o ordenamento jurídico violado.

Outrossim, importante ressaltar que quem tinha o entendimento antes da redação da MP 303, de 29 de junho de 2006 (DOU 30/06/2006), consoante julgado abaixo da CSRF, deveria revê-lo, se lastreado apenas nessa tese, após a edição dessa MP, que deixou claro que a multa de ofício isolada de 75% e posteriormente de 50% não era calculada sobre diferença de tributo, mas efetivamente sobre a estimativa. Tal interpretação pecava pelo excesso de literalidade que carregava consigo ao analisar o caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Eis abaixo a ementa do Acórdão de que falo: CSRF/01-05.875 Data da Sessão: 23/06/2008

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 contunde 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 fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

A legislação em apreço, prescrita originalmente no art. 44,1, §1º, IV da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

(...)

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 redação acima transcrita teria tido vigência até a publicação da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, tendo força de Lei até essa data e posteriormente, foi editada a Medida Provisórias 351, de 22 de janeiro de 2007 (DOU 22/01/2007), convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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.

Como se vê não houve mudança nenhuma na essência, apenas na redução do percentual da multa e uma nova disposição redacional, muito como repercussão dos Julgados do CARF no legislativo, fazendo que o mesmo deixasse mais claro ainda o que já estava: que seriam duas hipóteses distintas e que a base de cálculo da multa não era o tributo devido no final do exercício como apontava a jurisprudência da época.

O Referido julgado do CARF fixou-se demasiadamente no aspecto secundário da questão, deixando de lado o seu aspecto primário. Explico-me melhor.

Nesse ponto é peço uma “licença filosófica” para fazer uma digressão a respeito de certas nuances da linguagem que podem levar a confusões conceituais. O filósofo da Linguagem John R. Searle tratou também desse assunto, que não passou despercebido à sua argúcia:

“Há uma distinção, bem conhecida em filosofia da linguagem, entre o que uma sentença ou expressão significa e o que um falante quer significar quando emite essa sentença ou expressão. O interesse da distinção deriva não do fato relativamente trivial de que o falante pode ignorar o significado da sentença ou expressão, mas do fato de que, mesmo quando o falante tem competência lingüística perfeita, o significado literal da sentença ou da expressão pode não coincidir com o significado da emissão do falante.

(...) Às vezes, quando alguém se refere a um objeto, esse alguém está de posse de todo um rol de aspectos sob os quais, ou em virtude dos quais, poder ter-se referido ao objeto; escolhe porém referir-se ao objeto sob um aspecto. Normalmente, o aspecto selecionado será tal que o falante supõe que habilitará o ouvinte a selecionar o mesmo objeto. Em tais casos, como nos casos de atos de fala indiretos, quer se dizer o que se diz, mas também algo mais. Nesses casos, qualquer aspecto serve, contanto que habilite o ouvinte a selecionar o objeto. (Pode ser inclusive algo que tanto o falante como o ouvinte acreditem ser falso do objeto. Assim, alguém diz “o assassino de Smith”, mas quer dizer também aquele homem lá, Jones, o acusado do crime, a pessoa que está sendo agora interrogada pelo promotor público, a que está se comportando tão estranhamente, e assim por diante. Nesses casos, se o aspecto que se seleciona para fazer referência ao objeto não funcionar, pode-se recorrer a algum outro.

(...) O aspecto secundário é qualquer aspecto que o falante expresse numa descrição definida (ou outra expressão) e seja tal que o falante o emita como uma tentativa de garantir a referência ao objeto que satisfação seu aspecto primário, mas que o falante não pretenda que faça parte das condições de verdade do enunciado que tenta fazer. Dessa explicação, segue-se que a cada aspecto secundário deve corresponder a um aspecto primário. Todo uso referencial tem um aspecto primário subjacente.”

Nesse diapasão e forte em Searle, *Data Venia*, ousamos discordar do entendimento do referido Julgado na medida em que se enfatiza um aspecto secundário destituído de qualquer pretensão de verdade: “**totalidade ou diferença de tributo**”, em detrimento de seu aspecto primário: que o percentual da multa exigida isoladamente incida sobre o valor do pagamento mensal, pagamento este que no final do exercício irá transmutar no “**Totalidade ou parte tributo devido**”.

A DRJ identifica indiretamente a convergência da defesa para esse mesmo mister:

Andou bem a defesa ao explicitar que o objetivo do preceito contido no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (com as alterações legislativas supervenientes, inclusive), seria assegurar o recolhimento antecipado e evitar o não pagamento da estimativa mensal de IRPJ e CSLL no curso do ano-calendário, e reconhecer que a base de cálculo da multa isolada sempre foi, mesmo antes das alterações legislativas, o próprio valor da estimativa que deixou de ser paga.

Nesse contexto, a nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, elaborada a partir da vigência das MP nº 303, de 2006, e 351, de 2007, e da Lei nº 11.488, de 2007, ao instituir um percentual distinto e menos gravoso em relação ao aplicável ao descumprimento da obrigação tributária principal (IRPJ e CSLL devidos na apuração anual) apenas veio aperfeiçoar o preceito normativo acerca da incidência da multa isolada, por falta de

recolhimento das estimativas mensais, explicitando o seu caráter de obrigação acessória.

Sob a vigência da redação original da Lei nº 9.430, de 1996, e ainda atualmente, com a redação da Lei nº 11.488 de 2007, a multa isolada deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas, por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos; e deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida.

Em relação a tese da consunção, em primeiro lugar há que se ter cautela na importação de institutos de outros quadrantes do Direito (Penal) cujos bens protegidos são outros: liberdade do ser humano.

O princípio da consunção no Direito Penal possui como característica básica, o englobamento de uma conduta típica menos gravosa por outra de maior relevância, estas possuem um nexo, sendo considerada a primeira conduta como um mero ato preparatório da última. O problema é que esse princípio se amolda ao Direito Penal de forma a contribuir para o caráter de justiça na retributividade da pena. Ora, o Direito Tributário não é lastreado apenas no princípio da retributividade e da prevenção, mas se reveste do seu caráter patrimonial, afinal o Direito tributário, em apertada síntese, é o direito que define como serão cobrados os tributos dos cidadãos para gerar receitas para o estado fazer face às suas despesas e custeio e tem como contraparte, entre outros, o Direito Financeiro, que é o conjunto de normas jurídicas destinadas à regulamentação do financiamento geral das atividades do Estado. O contexto então muda totalmente e se torna impeditiva para tais “importações”.

Em relação à Tese da inaplicabilidade da consunção no Direito Tributário, a relatora da DRJ, Maria Lúcia Aguilera, com muita propriedade soube defender o que illustrei de forma geral, razão pela qual faço minhas também as suas razões de decidir:

Nesse contexto, importante desvelar os fundamentos contra a concomitância da incidência das multas.

Em primeiro lugar, se não se trata da mesma hipótese de incidência, e nem da mesma base de cálculo, também não se trata dos mesmos fatos, e o exemplo fala por si mesmo: deixar de recolher a antecipação devida a título de estimativa de IRPJ e CSLL em janeiro, fevereiro, março ou abril, não é o mesmo que deixar de pagar o IRPJ e a CSLL devidos no ajuste anual.

Não se acata assim a tese de que teriam o mesmo pressuposto fático as multas previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e relativas à falta de pagamento de tributos e contribuições apurados, em caráter definitivo, trimestral ou anualmente, e à falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, com caráter de provisoriedade. Não têm. A exigência, juntamente com os tributos devidos, ou isoladamente, também não é uma distinção apenas acerca dos modos de cobrança, mas se trata de diversas hipóteses de incidência.

Dizer que não haveria possibilidade de aplicação de duas multas sobre fatos distintos, porque uma infração (fim) absorveria a outra (meio), segundo o princípio da continência lógica (ou da consunção), também não encontra eco na legislação positivada.

Adota-se o entendimento de que as normas e princípios do direito penal não são aplicáveis ao direito tributário. As penalidades aplicadas no âmbito do direito tributário, ainda que fundamentadas em condutas qualificadas pelo dolo, constituem-se em sanções administrativas de caráter patrimonial, sobre as quais não tem sentido a incidência de excludentes de ilicitude ou dirimentes, previstas no âmbito do direito penal, aplicáveis primordialmente a penas restritivas de liberdade. — - .- ..

Ademais, apesar da necessária relação entre as antecipações mensais devidas a título de estimativa, e o IRPJ e a CSLL devidos ao final do período, não poderia haver absorção de uma pela outra, sob pena de quase completa inviabilização da incidência da multa isolada, e porque como se verá adiante trata-se de obrigações tributárias completamente autônomas, conforme as expressas disposições da hipótese normativa da multa isolada: a multa, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal, incide "ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido".

Outras razões de defesa que já foram refutadas neste voto, foram também brilhantemente apreciadas e refutadas pelo colegiado julgador *a quo*, razão pela qual adoto e transcrevo parcialmente as suas razões de decidir:

(...)

Admitida a aplicação do princípio do Direito Penal da consunção ao Direito Tributário, a exigência da multa isolada ficaria restrita aos casos em que não houvesse lançamento sobre diferença de IRPJ/CSLL devidos na apuração anual. Todavia, tal caráter alternativo construído na interpretação a partir de um princípio do direito penal, não se encontra positivado na Lei.

De outro lado, quando se parte do pressuposto de que são multas de distintas hipóteses normativas e bases de cálculo, não se sustenta a argumentação de que a concomitância deveria ser afastada por falta de expressa disposição na legislação. Na verdade, a concomitância somente precisaria estar expressamente consignada na Lei quando as multas fossem incidentes sobre os mesmos fatos, o que não é o caso em apreço.

Saliente-se que o fato de constar na redação original que a multa isolada seria "calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição", e a partir da MP nº 303 e 351 constar "sobre o valor do pagamento mensal" não justifica a interpretação, por vezes adotada, de que, até as alterações legislativas acima referidas, a exigência da multa isolada sobre a falta de recolhimento das antecipações mensais estaria

condicionada ao valor do "tributo ou contribuição" apurados como devidos no final do período.

Na verdade, trata-se de uma interpretação que se apegue à literalidade dos termos "tributo ou contribuição", usados na redação original do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, para afirmar que, apesar de o valor calculado e pago a título de estimativa não ter natureza de tributo/contribuição (conceito jurídico que pressupõe a ocorrência do fato gerador e instauração da obrigação jurídica tributária a se realizar apenas ao final do período anual em 31 de dezembro), corresponde a uma mera antecipação provisória de um recolhimento que necessariamente se tornará devido ao final do período de apuração.

Proceder a tal vinculação condicional entre o fato gerador anual do IRPJ e da CSLL e os fatos geradores mensais das estimativas, não apenas vai além dos preceitos normativos em apreço, mas contra as expressas disposições vigentes desde da redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que prescrevem que a obrigação mensal de antecipação do IRPJ e da CSLL, calculada sobre base de cálculo estimada, independe completamente da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, ao final do ano-calendário correspondente.

Sob a perspectiva ora adotada, a obrigação de antecipar mensalmente o tributo ou contribuição apurados, no curso do ano-calendário, não pode ser afastada pelo simples fato de, ao final do período de apuração (em 31 de dezembro), a pessoa jurídica não vir a apurar IRPJ ou CSLL devidos, ou apurá-los em valores menores do que os já recolhidos anteriormente. Reitere-se: na Lei, não há qualquer vinculação que condicione o dever de antecipar à configuração da obrigação tributária ao final do período de apuração, mas, ao contrário, a Lei prescreve expressamente a autonomia entre o dever de antecipar e a obrigação tributária principal.

Ademais, a possibilidade de a contribuinte, no curso do ano-calendário, levantar balanços ou balancetes acumulados e mensais de suspensão ou redução do pagamento das estimativas devidas, e assim afastar, total ou parcialmente, a obrigatoriedade antecipação do IRPJ e da CSLL apurados até aquela data, não se confunde com a apuração anual dos tributos devidos em caráter de definitividade. Os balanços/balancetes não têm outro efeito senão o de suspender/reduzir as antecipações devidas a título de estimativas mensais, e a apuração anual tem o condão de determinar definitivamente a ocorrência, ou não, do fato gerador do IRPJ/CSLL devidos.

Do ponto de vista temporal ou cronológico, admitir-se a tese de que a condição para a exigibilidade da multa isolada seria a apuração de IRPJ/CSLL devidos ao final do período, implicaria comprometer gravemente a sistemática das antecipações mensais obrigatórias, na medida em que bastaria ao contribuinte aguardar o final do período de apuração, para proceder ao

recolhimento apenas das estimativas suficientes para a liquidação do IRPJ/CSLL devidos anualmente. Nesse contexto, não haveria mais que se falar em antecipações provisórias, passíveis de ajuste anual, mas em tributos devidos definitivamente, com vencimento antecipado em relação à ocorrência do fato gerador. Não nos parece que esta tenha sido a sistemática instituída pela legislação.

Reitere-se: a obrigatoriedade da antecipação mensal somente é afastada mediante a elaboração de balanços e balancetes acumulados e mensais de suspensão e redução dos recolhimentos devidos, não havendo qualquer disposição que suporte a interpretação de que a antecipação não seria devida, quando no ajuste anual não houvesse IRPJ/CSLL devidos.

Tem-se assim que a multa isolada em questão, que decorre da falta de pagamento mensal das estimativas devidas no curso do ano-calendário, é aplicada em função do descumprimento de uma obrigação tributária acessória (falta de recolhimento de antecipações obrigatórias), e é completamente autônoma em relação à obrigação tributária principal a ser constituída, ou não, no final do período.

Trata-se de obrigação acessória, porque a estimativa não pode ser considerada propriamente um "tributo" devido, a ser extinto, por pagamento (modalidade de extinção da obrigação e do crédito tributário, prevista no art. 156, I do CTN), mas apenas uma "antecipação estimada" do tributo, a ser apurado como devido, ou não, ao final do período de apuração, que é devida e deve ser recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja: o Lucro Real Anual.

Impõe-se ressaltar que a expressão "antecipação estimada do tributo, a ser apurado como devido, ou não" quer dizer justamente que ainda que não apurado tributo devido e/ou apurado saldo negativo de IRPJ/CSLL ao final do período, as estimativas apuradas mensalmente como devidas, no curso do ano-calendário, e não extintas, mediante pagamento ou compensação, devem ser objeto de lançamento de multa isolada.

E não se pode alegar aqui que se trata de multa incidente sobre falta/insuficiência de pagamento que se configurou indevido: (i) porque a obrigação acessória de antecipar o IRPJ/CSLL, apurados mensalmente, persiste independentemente da configuração da obrigação principal de pagar o tributo devido ao final do período; e (ii) porque não há exigência da estimativa não recolhida, mas apenas da multa isolada sobre a infração apurada.

*Ratificam tal interpretação, as disposições dos arts. 15 e 16 da Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (DOU 29/12/1997), nas quais se verifica que não é possível o lançamento de ofício das estimativas propriamente ditas, **mesmo no curso do ano-calendário, antes da apuração do IRPJ/CSLL definitivamente devidos. Diante da falta de***

pagamento das antecipações mensais, devidas a título de estimativas de IRPJ e CSLL, somente pode ser formalizado o lançamento de multa isolada, por descumprimento da obrigação acessória, necessária a validar a opção pelo Lucro Real Anual. O que confirma que tal obrigação não se configura, de fato, como obrigação principal. É a seguinte a redação dos dispositivos em comento, in 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.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 3º do artigo anterior.

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I-a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - 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 contados do vencimento da quota única do imposto.

Decorre dos preceitos normativos acima que, nem no curso, e nem após o encerramento do ano-calendário, com a apuração do IRPJ e da CSLL devidos no ajuste anual, é possível o lançamento das estimativas propriamente ditas, porque não pode haver dever de pagar tributo, apurado com caráter de provisoriedade, mas apenas dever de antecipar um valor que poderá vir a se configurar devido ou indevido, ao final do período.

Aliás, é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada (ou seja, exigida sem que o principal fosse exigido), para justamente penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optarem pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de

apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor.

Nesse aspecto, cumpre mais uma vez assinalar que a incidência da multa isolada não tem fundamento na exigibilidade das estimativas mensalmente devidas, porque as estimativas não são exigíveis, sequer no curso do ano-calendário, não podendo ser objeto de lançamento de ofício. O único instrumento de que dispõe o Fisco para sancionar o descumprimento do dever de antecipar o IRPJ/CSLL devidos mensalmente, pelas pessoas jurídicas, optantes pelo Lucro Real Anual, é a aplicação da multa isolada. Por conseguinte não se pode justificar a não incidência da multa isolada, na falta de exigibilidade das estimativas após o encerramento do ano-calendário. Repita-se: elas não são exigíveis sequer no curso do período de apuração!!!

Conclui-se daí, que além de distintas naturezas jurídicas, são completamente autônomas as obrigações tributárias, relativas às antecipações mensais devidas a título de estimativas, e as relativas ao IRPJ e a CSLL devidos ao final do período de apuração anual, e tal autonomia encontra eco nas próprias disposições legislativas, quando se referem à incidência da multa isolada, ainda que apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no período.

Desta forma, não se sustentam as arguições da defesa, no sentido de que a multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento somente poderia ser aplicada no próprio ano-calendário, tendo em conta que após o encerramento do ano-calendário, apenas seriam exigíveis os tributos apurados no ajuste anual. Conforme já dito, as estimativas propriamente ditas jamais são exigíveis, porque configuram mera antecipação provisória, e essa condição não é alterada após o encerramento do ano-calendário. Já a multa isolada é sempre exigível, desde que apurada falta/insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, sendo irrelevante a apuração de tributo devido no ajuste anual.

A tese de que a falta/insuficiência de pagamento mensal das estimativas apuradas como devidas não ocasionaria qualquer prejuízo à Fazenda Nacional também só pode subsistir dentro da perspectiva de que há vinculação condicional entre as antecipações mensais e os tributos apurados como devidos na apuração anual. Se de acordo com a legislação positivada, tal vinculação é expressamente rechaçada justamente para garantir a obrigatoriedade de recolhimento das antecipações mensais independentemente de apuração de IRPJ/CSLL devidos na apuração anual, há sim prejuízo ao Fisco quando a contribuinte deixa de observar a obrigatoriedade de recolhimento das antecipações necessárias a validar a apuração anual do IRPJ e da CSLL.

Por fim, cumpre esclarecer que as decisões da CSRF transcritas pela defesa têm apenas força persuasiva, mas não vinculante para os órgãos da Administração Tributária Federal. Apenas o

Ministro da Fazenda pode atribuir às Súmulas editadas pelo CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal, conforme as expressas disposições do art. 75 e seus §§ da Portaria do Ministro da Fazenda - MF nº 256, de 22/06/2009 (DOU 23/06/2009).

De outro lado, tem-se a notícia de que a proposta de Enunciado de Súmula, a seguir transcrita e relacionada à matéria, foi expressamente rejeitada pelo Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF:

12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA n.º: REJEITADA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.

Diante dos fundamentos jurídicos acima invocados, inaplicável também os preceitos contidos no art. 112 do CTN, porque não há dúvida quanto à capitulação legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato,' ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Mantenho, portanto, a multa isolada nos exatos termos prescritos na autuação.

Por todo o exposto, NEGÓ provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto

Voto Vencedor

O Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira:

Em que pese as sempre bem postas razões proferidas pelo nobre Conselheiro Relator, a Turma Julgadora, por maioria, entendeu pelo cancelamento da multa isolada relativa aos anos calendário 2005 e 2006, mantendo-a, no entanto, com relação ao ano calendário 2007, tendo este Conselheiro sido designado para a redação das razões de voto vencedor.

A cumulação entre a multa de ofício isolada aplicada pelo não recolhimento das estimativas mensais no lucro real após o encerramento do ano calendário de apuração não é estranho ao conhecimento desta Corte Administrativa.

De fato, é entendimento assente na Câmara Superior de Recursos Fiscais que a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas somente é aplicável quando o lançamento se der antes do fechamento do ano-calendário. Após este encerramento, a aplicação cumulativa da multa de ofício (tomando por base o tributo que deixou de ser recolhido no ano-calendário após o ajuste anual) e a multa isolada (tomando por base o valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas no mesmo período), configura dupla penalização do mesmo fato gerador tributário.

Isso porque o recolhimento do imposto de renda mensal por estimativa configura antecipação do tributo que será apurado no encerramento do ano-calendário. Tanto assim que o montante eventualmente recolhido a maior no curso do ano deve ser restituído caso o fato gerador tributário, após efetivamente ocorrido ao final do período, alcance tributação inferior àquela recolhida por antecipação. Assim, encerrado o exercício fiscal, faz-se o imposto recolhido no ano calendário consolidar-se face o imposto apurado no exercício em torno de uma única realidade, qual seja, a ocorrência do fato gerador do imposto de renda ocorrido em 31 de dezembro de cada ano.

Assim, não entendo seja possível penalizar o contribuinte (i) pelo não recolhimento das estimativas e (ii) pelo não recolhimento do imposto anual, posto que a primeira nada mais é do que antecipação do segundo. Demais disso, encerrado o ano calendário extingue-se a obrigação de pagamento das estimativas, posto que a obrigação tributária passa a ser regida exclusivamente pelo ajuste anual do IRPJ referente a todo o período. Não existe, pois, congruência lógica e jurídica em se exigir penalidade pelo descumprimento de uma obrigação que não mais perdura perante a Ordem Jurídica.

Neste particular, dispõe, o art. 115 do CTN, que a obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em

razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

Neste sentido, é farta a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, valendo ressaltar os seguintes excertos:

Ementa:-APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Assim, a primeira conduta é meio de execução da segunda. A aplicação concomitante de multa de ofício e de multa isolada na estimativa implica em penalizar duas vezes o mesmo contribuinte pela imputação de penalidades de mesma natureza, já que ambas estão relacionadas ao descumprimento de obrigação principal que, por sua vez, consubstancia-se no dever de recolher o tributo. Recurso especial negado. CSRF/01-05.844

Ementa:-Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 Ementa: 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 fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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

Processo nº 19311.000021/2010-20
Acórdão n.º **1401-000.761**

S1-C4T1
Fl. 1.571

essa mesma arrecadação. Recurso especial negado. CSRF/01-05.875

Ementa:-MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA – Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e 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 contados do vencimento da quota única do imposto. Acórdão 101-95819

Pelo exposto, a Turma Julgadora deu provimento ao recurso neste particular, para cancelar a aplicação da multa isolada, em relação aos anos calendário 2005 e 2006.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira