



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

Processo nº 19515.003102/2007-90
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-00.873 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 01/02/2012
Matéria IRPJ
Recorrente HUAWEI DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA
Recorrida 3ª Turma da DRJ/POR

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

PRELIMINAR. NULIDADE AUTO DE INFRAÇÃO.

Reconhece-se que a fiscalização analisou todas as provas apresentadas pelo contribuinte, sendo, contudo, livre para apreciá-las conforme sua convicção e juízo.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO. COFINS.

O direito de a Fazenda Pública rever lançamento por homologação extingue-se no prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador no caso de haver pagamento antecipado do tributo.

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. IRPJ. CSLL. PIS. COFINS.

Inocorrendo o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA. DECADÊNCIA.

O prazo decadencial para lançamento da multa isolada por falta de antecipação mensal do IRPJ e da CSLL é o previsto no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

IRPJ. ESTIMATIVAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA.

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. Precedentes.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal em face da estreita relação de causa e efeito.

Recurso de Ofício não conhecido.

Recurso Voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos:

1) não conhecer do recurso de ofício, tendo em vista que não houve exoneração de crédito tributário acima de R\$ 1.000.000,00, em primeira instância, e no restabelecimento de prejuízo fiscal, qualquer que seja o valor, não há norma que ampare a interposição de recurso de ofício pela DRJ;

2) rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, somente para afastar a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e CSLL. A Conselheira Albertina Silva Santos de Lima votou pelas conclusões em relação à exclusão da multa isolada, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva dos Santos Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Trata-se de auto de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos aos anos-calendários 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, tendo em vista: **(i)** Omissão de receitas, no ano-calendário de 2002, no valor de R\$ 5.058.337,78, caracterizada pela não comprovação da efetiva venda de mercadorias compradas para revenda, recebidas em 26 e 29 de dezembro de 2002, e que não constam no Livro de Inventário nº 01 referente ao estoque existente em 31/12/2002, conforme Termo de Constatação; **(ii)** Diferença de R\$ 18.629.658,85 entre o prejuízo fiscal/base de cálculo negativa da CSLL constantes no Lalur e o valor declarado na DIPJ, relativamente ao ano-calendário de 2005; e **(iii)** Multa exigida relativamente à insuficiência de pagamento do IRPJ e CSLL apurados com base na estimativa mensal no período de janeiro de 2002 a setembro de 2006.

Conforme Termo de Constatação (fls. 433/465), a contribuinte possuía apenas escrituração anual de estoques, com registro em 31 de dezembro de cada ano-calendário e, quando intimada, não informou se possuía registro permanente dos estoques, a fim de comprovar os saldos mensais dos estoques.

Por esses motivos considerou-se que a empresa não recolheu os valores mensais do IRPJ e CSLL pela estimativa com base na receita bruta nos meses de janeiro a dezembro de 2002, tendo a fiscalização efetuado o lançamento da multa isolada de 50% sobre os valores da estimativa mensal informados pela própria contribuinte, conforme se vê às fls. 378 e 379.

Para os anos-calendário 2003 e 2004, constatou-se que a escrituração do Diário não continha, ao final de cada mês, balanços ou balancetes de suspensão determinados pela legislação. No ano-calendário de 2005, a escrituração do livro Diário, apesar de apresentar, ao final de cada mês, balanço e demonstração de resultado, não cumpriu a condição de estarem transcritos no referido livro até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês. Quando do início da fiscalização, em 04/05/2006, a contribuinte possuía escrituração do Diário somente até 31/12/2004. Com relação ao ano-calendário de 2006, nos meses de janeiro a abril, a contribuinte não efetuou recolhimento das estimativas e não possuía Diário escriturado e impresso. Somente no período de maio a setembro daquele ano é que houve recolhimento insuficiente das estimativas com base na receita bruta (fls. 394 a 397, 398, 406, 409, 412, 415).

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação (fls. 542/570) juntando inúmeros documentos.

Assim, o processo foi encaminhado em diligência, conforme fls. 2300 a 2302. Na ocasião, foi solicitado que o autuante se manifestasse sobre as alegações feitas pela contribuinte a respeito da omissão de receitas e sobre a pertinência dos documentos apresentados na fase impugnatória em relação às citadas alegações.

A contribuinte foi intimada a apresentar as notas fiscais de saída nº 1042, 1045, 1046, 1047, 1048, 1049, 1050, 1051, 1052, 1053, 1054 e 1074 (fl. 651), que, segundo

alega, teriam acobertado operações de remessas, para empréstimo e armazenagem em dezembro de 2002, das mercadorias adquiridas nesse mês e constantes das notas fiscais nº 8740, 8741, 8742, 8753, 8754 e 8755. Solicitou-se, também, a comprovação do retorno das mercadorias constantes nas referidas notas fiscais de saída.

O processo retornou com os documentos de fls. 2307/2308 (procuração), 2311 a 2417, o Termo de Revisão de Lançamento às fls. 2418 a 2429 e o Relatório Fiscal de fls. 2438 a 2444.

Após a diligência, a contribuinte se manifestou sobre a Revisão do Lançamento às fls 2431/2432.

Diante desse contexto, a 3ª Turma da DRJ/POR decidiu dar parcial provimento ao lançamento, para, **(i)** declarar a decadência da COFINS, no valor de R\$ 151.750,13, relativa ao fato gerador de 31/12/2002; **(ii)** manter, no ano-calendário de 2002, o PIS no valor de R\$ 2.885,14, face a constatação da ausência de omissão de receitas sobre os demais valores, verificada após a realização da diligência e extensão probatória; **(iii)** manter a multa isolada sobre a insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL nos valores de R\$ 16.605.695,30 e R\$ 7.326.249,86, respectivamente; **(iv)** alterar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário de 2002, para R\$ 28.893.227,99, em razão da comprovação da saída de mercadorias compradas para revenda, afastando a suposta omissão de receitas a elas relativas; **(v)** manter, no ano-calendário de 2005, o ajuste do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL tal como lançado, posto que não comprovado.

Nesse passo, a Recorrente apresentou recurso voluntário (fls. 2486/2499), tão somente, para combater a insuficiência de pagamento do IRPJ e CSLL apurados com base em estimativas mensais, de janeiro de 2002 a setembro de 2006.

Primeiramente, sobre as matérias não recorridas, aduz a contribuinte que, uma vez afastadas as alegações sobre a suposta omissão de receitas decorrentes da saída de alguns produtos adquiridos em dezembro de 2002, sem o respectivo registro no livro Registro de Inventário, restou apenas o reduzido débito no valor de R\$ 2.885,14 a título de PIS, que a Recorrente reconhece devidos, recolhendo aos cofres públicos (conforme doc.1 do recurso voluntário, fl. 2500).

Segundo, comunica que já efetuou ajuste de R\$ 174.856,74 em seus prejuízos fiscais acumulados.

Terceiro, a Recorrente expressamente reconhece a diferença de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL do ano-calendário de 2005, afirmando tratar-se de mero equívoco na apuração de seu resultado tributável, havendo estornado o valor da diferença.

Sobre a matéria recorrida, argüi a Recorrente, em sede de preliminar, **(i)** a nulidade do auto de infração, posto que desacompanhado de provas do descumprimento da obrigação tributária e **(ii)** a decadência dos fatos geradores ocorridos antes de fevereiro de 2003, diante do disposto no § 4º do artigo 150 do CTN.

No mérito, sustenta a Recorrente, em apertada síntese, que ao caso não deve ser aplicada multa isolada, mas somente alguma espécie de penalidade menor e de caráter formal face o descumprimento de obrigações acessórias, posto que não eram realmente devidas as antecipações, haja vista a apuração de prejuízo fiscal.

É, no essencial, o Relatório.

Voto

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

Foram interpostos recursos de ofício e voluntário contra a decisão da DRJ. Em relação do recurso de ofício, não deve ele ser conhecido, uma vez que o valor exonerado da obrigação tributária lançada é inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), valor mínimo definido pela Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008. Da mesma forma, não cabe, por falta de previsão normativa, recurso de ofício contra decisões que restabelecem prejuízos fiscais ou bases de cálculo negativas, qualquer que seja o valor.

O recurso voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Preliminarmente, diga-se que, conforme afirmado no acórdão recorrido, inexistem nos autos registro de pagamento de IRPJ, CSLL e PIS por parte da recorrente que se caracterizasse como antecipação, o que permite concluir não ser cabível a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, e sim, a regra geral exarada no artigo 173, inciso I do CTN, que fixa o termo inicial, para contagem do prazo decadencial, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaque-se que essa matéria foi definitivamente julgada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo (Art. 543-C da Lei nº 5.869/1973 - CPC), tornando-se, dessa forma, sem embargo da opinião divergente deste relator, decisão vinculante àquelas proferidas por este Conselho, consoante alteração contida na Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010, que alterou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. *In verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Sendo assim, conforme entendeu o Egrégio STJ no REsp nº 973.733-SC, nos casos de tributo sujeito à lançamento por homologação, inexistindo pagamento antecipado, aplica-se o prazo decadencial previsto no artigo 173, I do CTN que, por sua vez, não tem aplicação cumulativa/concorrente com o prazo do artigo 150, § 4º do CTN.

Noutras palavras, a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado, o *dies a quo* do prazo quinquenal rege-se pelo artigo 173, I do CTN, *verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Com efeito, no caso em comento, o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible; ou seja, 01/01/2004.

Dito isso, vejamos as razões do acórdão *a quo* para afastar a decadência do IRPJ, CSLL e PIS, bem como acolher a decadência da COFINS cujo fato gerador ocorreu em 31/12/2002:

Entretanto, uma vez apurada inexistência de pagamento antecipado do imposto devido, não há que se falar em homologação, nem tampouco aplicação do § 4º do art. 150 do CTN. Nesse caso, o lançamento passa a ser direto ou de ofício, o que desloca a forma de contagem do prazo decadencial para a regra prevista no art. 173, I, do CTN, cuja data inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, relativamente ao IRPJ e CSLL, verifica-se que a contribuinte optou pela apuração anual dos citados tributos, ocorrendo o fato gerador em 31 de dezembro de 2002, conforme disposto no § 3º do art 2º da Lei nº 9.430, de 1996. Os recolhimentos estimados, mensais e obrigatórios, constituem antecipações do valor do IRPJ e da CSLL devido ao final do ano-calendário, não caracterizando ocorrência de fatos geradores mensais.

Considerando-se que o fato gerador ocorreu em 31/12/2002 e não foi feito nenhum pagamento de IRPJ e CSLL, aplica-se o disposto no art. 173, I, do CTN, iniciando-se contagem do prazo decadencial em 01/01/2004 e encerrando-se em 31/12/2008. Tendo ocorrido a ciência do auto de infração em 29/02/2008, conclui-se que não ocorreu a decadência relativamente ao IRPJ e CSLL.

Com relação ao PIS, verifica-se que o fato gerador constante nos autos de infração ocorreu em 31/12/2002. Tem-se que a contribuinte não efetuou qualquer pagamento relativo ao mês de dezembro de 2002, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN. Assim, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2004, encerrando-se em 31/12/2008. Como a ciência do lançamento se deu em 29/02/2008, não ocorreu a decadência quanto ao PIS.

Quanto à Cofins, constata-se que a contribuinte efetuou o pagamento relativo ao fato gerador ocorrido no mês de dezembro de 2002, conforme se vê às fls. 2446. Aplica-se, então, ao lançamento referente a esse mês o disposto no art. 150, § 4º do CTN, encerrando-se o prazo decadencial em 1º/01/2008.

Como a ciência da autuação se deu em 29/02/2008, ocorreu a decadência quanto à Cofins de 31/12/2002.

Relativamente ao lançamento da multa de ofício isolada aplica-se a regra geral da decadência prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

Referida multa somente poderia ser lançada em 2003 iniciando-se o prazo decadência em 01/01/2004 e encerrando-se em 31/12/2008. Não ocorreu, dessa forma, a decadência.

Assim, deve ser excluído pela decadência o valor de R\$ 151.750,13, relativo à Cofins lançada em 31/12/2002.

Da leitura verifica-se que a decisão está em consonância com o entendimento proferido pelo Egrégio STJ, merecendo, nesse ponto, ser mantida por seus próprios fundamentos.

Em sede de preliminar, também devem ser avaliadas as alegações da Recorrente sobre a nulidade do auto de infração que estaria desacompanhado de provas do descumprimento da obrigação tributária.

Consoante a Recorrente o auto de infração seria nulo já que a fiscalização não teria comprovado a certeza do crédito tributário, desconsiderando os balancetes de suspensão/redução levantados pela Recorrente, que demonstrariam a existência de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas.

Do exame dos autos, é possível verificar que a fiscalização considerou os balancetes de suspensão/redução levantados pela Recorrente, muito embora tenha entendido pela imprestabilidade de tais documentos para seus fins.

Nesse contexto, a fiscalização pode apreciar livremente os documentos apresentados pelo contribuinte conforme sua convicção e juízo, pelo que afastou a preliminar de nulidade do auto de infração.

Assim, nas matérias preliminares, nego provimento ao recurso voluntário.

No mérito, a decisão *a quo* decidiu por **(i)** afastar a maior parte das penalidades aplicadas em face da falta de registro de alguns produtos adquiridos em dezembro de 2002 no livro Registro de Inventário e que supostamente teriam gerado omissão de receitas quando de suas respectivas saídas, posto que na diligência realizada restou comprovada a saída de tais mercadorias, **(ii)** manter os lançamentos decorrentes da insuficiência de pagamento do IRPJ e CSLL apurados com base em estimativas mensais, de janeiro de 2002 a setembro de 2006; e **(iii)** manter os lançamentos decorrentes da diferença entre prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL do ano de 2005.

No que toca à insuficiência de pagamento do IRPJ e CSLL apurados com base em estimativas mensais de janeiro de 2002 a setembro de 2006 – matéria efetivamente combatida no recurso voluntário da contribuinte – aponta a fiscalização quanto à falta de apresentação dos livros Registro de Inventário com escrituração mensal dos anos de 2002 a 2006, bem como a suposta não comprovação da existência de registro permanente de estoques, a fim de demonstrar os saldos mensais no mesmo período.

Tal procedimento, no entendimento da fiscalização, teria contrariado o inciso III, do § 3º, do art. 12 da IN nº 93/97, que determina que, para fins de determinação do resultado, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do Livro Registro de Inventário.

Especificamente em relação ao ano de 2006, a fiscalização também aduziu que a Recorrente passou a recolher o IRPJ e CSLL com base na receita bruta a partir do mês de maio, tendo recolhido, ao final do ano, um montante total de R\$ 21 milhões. Mesmo neste caso, a fiscalização apurou diferenças de recolhimentos a menor, os quais foram integrados ao auto de infração ora impugnado.

Em suma, a autuação, nesse ponto, se deve por não ter a Recorrente, supostamente: **(i)** comprovado de forma completa a adequada transcrição dos balancetes de suspensão/redução no Livro Diário; **(ii)** cumprido o prazo para a formalização da referida transcrição; e **(iii)** comprovado a existência de registro permanente de estoques, a fim de demonstrar os saldos mensais no período de 2002 a 2006, lavrando-se auto de infração cumulado com multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal que teria deixado de ser efetuado.

A decisão recorrida sustenta que a redução ou suspensão dos recolhimentos mensais por estimativa está condicionada ao levantamento de balancetes acumulados mensalmente e transcritos no Livro Diário, com autenticação da JUCESP, até a data fixada para o pagamento do imposto, o que não fora feito pela Recorrente.

Diante disso, manteve a autuação afirmando que a Recorrente, para combater a exigência da multa isolada, apresentou somente "balancetes de verificação", que se prestam apenas a evidenciar o saldo acumulado das contas patrimoniais e de resultado após os movimentos mensais a débito e a crédito, e antes dos lançamentos de encerramento para apuração do resultado do exercício.

Concluiu, portanto, para dizer que os balancetes não estariam conforme exigido pela legislação, pois deveriam espelhar o resultado fiscal do período ou não seriam aptos a demonstrar que não há imposto devido.

Por sua vez, a Recorrente sustenta que o registro contábil, ou a falta dele, não deve prevalecer sobre a verdade material, desde que essa seja devidamente comprovada.

Também afirma que a falha no cumprimento de obrigação acessória não pode ocasionar o nascimento de uma obrigação principal; ou seja, que a inadequada transcrição dos balancetes no Livro Diário não poderia jamais ensejar a aquisição de renda ou proventos, nem tampouco a apuração de lucro, de forma que não se consubstanciou, em nenhum momento, o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

Com isso, seria incabível a apuração, por parte da fiscalização, do IRPJ e CSLL com base no regime de estimativa e, conseqüentemente, a exigência da multa isolada de 50% que compôs o presente auto de infração.

Examinados os fatos entendo que aqui assiste razão à Recorrente.

O primeiro motivo diz respeito à aplicação de multa isolada sobre as estimativas após o encerramento do período de apuração.

É assente neste Conselho que a aplicação da multa isolada sobre estimativas mensais não recolhidas somente é possível no curso do próprio exercício em que estas estimativas são devidas. Sobre este tema, adoto, permissa vênua, a fundamentação adotada pelo Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão CSRF/01-05.511, pois contempla ampla e integralmente a hipótese destes autos. Sustenta o Conselheiro, em parte destacada do seu voto:

“A questão a ser solucionada versa sobre a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento da estimativa quando a empresa apura, ao final do exercício, tributo inferior ao valor das estimativas devidas ao longo do ano, bem como a possibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

O art 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza a aplicação da multa isolada tem o seguinte teor:

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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Art. 2º (Lei nº 9.430/96) — 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 estimado, 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.

As remissões relevantes são as seguintes:

" -

Art. 35 (Lei nº 8.981/95) — 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 excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.

Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.

O Conselheiro, então, passa à análise das proposições normativas e do seu sentido possível em face do ordenamento jurídico. Após reconstruir a estrutura lógica do sistema de penalidades aplicáveis à falta de recolhimento das estimativas durante o ano, especialmente no tocante às funções que a base de cálculo dos tributos, seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho, conclui :

“Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido,

para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".

Aplicando o princípio da consunção, firmado nas lições de Miguel Reale, o conselheiro afirma:

Primeiro, o exame do texto evidencia que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo. Por inferência lógica, tem que se entender que os incisos I e II também se referem à falta de pagamento de tributo.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo 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 sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

Tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Marco Aurélio Greco, na mesma direção, sustenta que "mensalmente, o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo 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. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação — e que dele não pode se distanciar — que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)."

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430/96, que trata do regime da estimativa, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

"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."

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo — sob a forma estimada - não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Tal inferência se alinha coerentemente com o princípio de bases correntes, pois se a empresa nada deve ao longo do ano, nada deverá ao seu final. Se houvesse algum recolhimento prévio que não tem correspondência com o tributo devido ao final do período, tal fato implicaria apenas em restituição ou compensação tributária. Por outro lado, no encerramento do exercício, 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.

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício.

Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador — totalidade ou diferença de tributo — só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de

multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.

Nesse caso, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (caput e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

Assim, em virtude da inobservância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores, o agente fiscal não tem como aferir a situação fiscal corrente do contribuinte. O legislador concede a fiscalização, durante o transcorrer do período-base, o poder de presumir que o valor apurado de forma estimada a partir da receita da empresa coincide com o tributo devido, desde que demonstrada a omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte. Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela

posterior apresentação de balanço na fase de defesa administrativa, pois tomaria o arbitramento do tributo sob base estimada condicional.

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

1-as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.

2-a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;

3-tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;

4-a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;

5-o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;

6-não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;

7-os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a

inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.

8-após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;

9-antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.

10-Se aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, não será exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício, “

Entendo que o voto do Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima se aplique perfeitamente ao caso presente e as razões invocadas já seriam suficientes para dar provimento ao recurso voluntário.

Mas além da impossibilidade de aplicação da multa isolada neste caso, um segundo ponto que deve ser abordado. Com efeito, o contribuinte apresentou, juntamente com a impugnação, os balancetes de redução/suspensão dos tributos devidos por estimativa nos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário. Não os transcreveu, é verdade, no Livro Diário, mas o mero descumprimento de uma formalidade não pode acarretar na exigência de multa pela falta de recolhimento de antecipações materialmente indevidas.

Sobre este aspecto, também já se manifestou o extinto Conselho de Contribuintes em mais de uma oportunidade, cabendo trazer à colação os seguintes julgados:

1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDÃO 107-09.523 em 15.10.2008

IRPJ E OUTROS - Ex(s): 1999 a 2001 e 2003

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ - Anocalendário:

FALTA DE TRANSCRIÇÃO DOS BALANÇOS E BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO NO LIVRO DIÁRIO - MULTA ISOLADA. Ainda que o art. 35, parágrafo 1º, alínea "a", da Lei nº 8.981/95, tenha subordinado a validade dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução à transcrição no Livro Diário, esse fato isoladamente não é condição suficiente para exigência da multa isolada, pois, não afeta a validade e a eficácia da escrituração como prova primária e, não há acusação de que as informações contidas nos balancetes de suspensão estejam em desacordo com os registros constantes no Livro Diário, ou que tenham sido levantados com desobediência às leis comerciais e fiscais.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais é pacífica, quanto à improcedência da aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativas quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-95.183 em 12/09/2005

IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1999 a 2002

MULTA ISOLADA - MERA FALTA DE TRANSCRIÇÃO E BALANCETES NO LIVRO DIÁRIO - No contexto do caráter

provisório das estimativas, e tendo em vista a essência da penalidade pela falta de recolhimento das mesmas, ou seja, preservação do regime de antecipações e proteção ao fluxo de caixa do Estado, revela-se ancilar e meramente formal, podendo ser ultrapassada, a obrigação acessória de transcrição dos balancetes, quando isoladamente considerada.

Recurso Voluntário provido.

Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Manoel Antonio Gadelha Dias - Presidente

Publicado no DOU em: 20.04.2006

Relator: Mário Junqueira Franco Junior

Posto isso, voto por

1) não conhecer do recurso de ofício, tendo em vista que não houve exoneração de crédito tributário acima de R\$ 1.000.000,00, em primeira instância, e no restabelecimento de prejuízo fiscal, qualquer que seja o valor, não há norma que ampare a interposição de recurso de ofício pela DRJ; e

2) rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário, somente para afastar a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas do IRPJ e CSLL.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

Processo nº 19515.003102/2007-90
Acórdão n.º **1402-00.873**

S1-C4T2
Fl. 17

CÓPIA