



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

**Processo n°** 19515.008655/2008-10  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.505 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de novembro de 2013  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** PMG TRADING S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Exercício: 2004

**RECURSO DE OFÍCIO**

TRIBUTO INFORMADO NA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). APÓS VIGÊNCIA DA MP Nº 135, DE 2003. INSTRUMENTO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA. VALORES TRIBUTÁVEIS ESPONTANEAMENTE DECLARADOS ANTES DO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE AO DÉBITO ANTERIORMENTE CONFESSADO E NÃO RECOLHIDO.

A confissão do débito em declaração de compensação não impede o lançamento, que é atividade privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN), mas impede o lançamento da multa de ofício. Esta somente é aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e nos de declaração inexata, não havendo previsão para sua cobrança no percentual de 75%, juntamente com o imposto, nos casos de compensação não homologada. Assim, a multa de ofício exigida por falta de recolhimento do tributo devido deve ser cancelada, já que restou demonstrado, nos autos, que o contribuinte havia informado o débito em DCOMP, antes do início do procedimento fiscal.

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É

improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Carlos Pelá.

## Relatório

O Presidente da 6ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP, em razão do duplo grau de jurisdição, recorre de ofício, em conformidade com o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, combinado com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, da decisão prolatada de fls. 497/513, que deu procedência parcial à impugnação, interposta pelo contribuinte, declarando parcialmente insubsistente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 401/404.

Por sua vez, a empresa **PMG TRADING S/A**, contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 02.250.783/0001-97, com domicílio fiscal na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, na Rua Pequetita, nº 215, 9º Andar Conjunto 92, Bairro Vila Olímpia, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 497/513, prolatada pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo – SP, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 532/543.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização em São Paulo - SP, em 29/12/2008, o Auto de Infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, com ciência pessoal, em 29/12/2008 (fl. 401), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 6.466.364,88 a título de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, acrescidos da multa de ofício normal de 75%; dos juros de mora de, no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do tributo e da multa isolada de 50%, referente ao exercício de 2004, correspondente ao ano-calendário de 2003.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

**1 – FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO OU DECLARAÇÃO:** Insuficiência de recolhimento ou de declaração do imposto de renda devido, apurado pelo confronto dos dados escriturados com os declarados e recolhimentos efetuados, conforme Termo de Verificação Fiscal. Infrações capituladas nos arts. 231, IV, 841 incisos III e IV e 890, do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 e art. 7º da Lei nº 9.430, de 1996.

**2 – MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA:** Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, tendo sido glosada a compensação pleiteada, em função da falta de comprovação da origem, liquidez e certeza dos créditos decorrentes de exportação a título de PIS não cumulativo utilizado para compensação do IRPJ-Estimativa Dez/03, conforme Termo de Verificação Fiscal anexo. Infrações capituladas nos arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430, de 1996 e alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, 2007 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172, de 1966.

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece o lançamento através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 388/392) amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a empresa apresentou a DIPJ/2004 (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) referente ao ano-calendário de 2003, adotando como forma de tributação o Lucro Real Anual e o regime do PIS Não Cumulativo, informando os valores dos créditos apurados na Ficha 20, demonstrando o cálculo da contribuição para o PIS — Regime não cumulativo na Ficha 21, sendo que no mês de dezembro de 2003, apresentou como base de cálculo o valor de R\$ 13.837.737,91, apurando o valor da contribuição para o PIS não cumulativo no montante de R\$ 228.322,68, deduzindo o total apurado com créditos descontados no mês;

- que apresentou a DACON referente ao 4º trimestre/03, acima referida, com os mesmos valores da Ficha 21 da DIPJ/04, informando a dedução integral do PIS apurado com créditos de PIS decorrentes de Exportação, previstos no artigo 5º, § 1º da Lei 10.637/02 (linha 36 da ficha 05 da DACON);

- que através do processo nº 19679.010392/2004-11, protocolado em 03/08/2004, o contribuinte pleiteia a utilização do saldo disponível de R\$ 2.607.010,09, para compensação dos débitos da COFINS (fev/04 - parcial) e IRPJ- Estimativa (Dez/03), tendo informado a disponibilidade de **CRÉDITO DO PIS DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO**, no total de R\$ 2.835.332,77, utilizando a parcela de R\$ 228.322,68, para dedução da contribuição para o PIS (Dez/03), mencionada nos itens "1" e "2" acima;

- que ocorre que para o reconhecimento do direito creditório faz-se necessária a comprovação da liquidez e certeza do crédito pretendido, fato que motivou a lavratura do Termo de Início de Procedimento Fiscal de 26/08/08, recebido pelo contribuinte em 01/09/08, conforme AR, ficando intimado a apresentar livros fiscais e contábeis, planilha demonstrativa da apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS do período de Dez/03, incluindo a apuração dos créditos apurados, informando a respectiva contabilização de cada fato e os documentos balizadores dos lançamentos correspondentes;

- que através de carta datada de 18/12/08, o contribuinte informa da impossibilidade de disponibilizar as cópias das notas fiscais, tendo em vista que as filiais estão em processo de encerramento e os documentos estão em poder das fiscalizações estaduais;

- que ocorre que nas vendas de mercadorias com fim específico de exportação para empresa comercial exportadora não há incidência da contribuição para o PIS, sendo que a pessoa jurídica — fornecedora da comercial exportadora - vende mercadorias com fim específico de exportação (CFOP 1501), podendo utilizar o crédito desse PIS, conforme preconizado nos arts. 3º, 5º, III da Lei 10.637/02 (benefício fiscal). Entretanto, esse benefício não se estende para a comercial exportadora, podendo a mesma ser penalizada se não efetuar a exportação no prazo previsto, inclusive, em relação ao PIS que o seu fornecedor não recolheu em virtude da isenção condicionada à efetiva exportação (art. 7º da Lei 10.637/02);

- que resta esclarecer que a atividade da empresa comercial exportadora não se confunde com a de produção para exportação ou de representação comercial internacional, caracteriza-se, especialmente, pela aquisição de mercadorias no mercado interno para posterior exportação;

- que, dessa feita, a conclusão é pela inexistência do direito ao referido crédito da Contribuição para o PIS apurado no mês — Mercado Externo, não tendo o contribuinte comprovado a origem, a liquidez e a certeza do crédito, apesar de intimado;

- que no LALUR e no Balancete Mensal — DEZ/03 constata-se que o Lucro Real apurado perfaz o montante de R\$ 12.565.738,64, antes da compensação com o valor de R\$ 443.871,95, referentes a prejuízo acumulado de períodos anteriores. A partir daí obtém-se o imposto de renda sobre o lucro real e adicional no montante de R\$ 3.006.466,67, sendo que após a dedução do PAT (R\$ 72.731,20) e do IRRF (R\$ 723.071,43), apura-se o IRPJ a Pagar no valor de R\$ 2.210.644,04, conforme contas do Razão e lançamentos no Livro Diário nº 31, fls. 348 (cópia anexas);

- que, assim, procede-se à glosa da compensação pleiteada do IRPJ - Estimativa — Código 2362 - Dez/03, com Crédito da Contribuição para o PIS apurado no mês — Mercado Externo, no valor de R\$ 2.210.644,04, cujo débito, informado na linha 12 da Ficha 11 — Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, relativo ao mês de dezembro/03, da DIPJ/04 — AC 03, não foi declarado em DCTF, nem em DCOMP, e considerando que não houve respectivo pagamento, procede-se, à constituição da multa isolada de 50% do valor devido do IRPJ - Estimativa, nos termos do artigo 222 e 843 do RIR/99 — Decreto nº 3.000, de 26/03/99 c/c art. 44, II, "b", da Lei 9.430/96, com as alterações dadas pelo artigo 14 da Lei 11.488, de 15/06/07, c/c art. 106, II, alínea "c" da Lei 5.172/66.

Em sua peça impugnatória de fls. 410/432, instruída pelos documentos de fls. 433/487, apresentada, tempestivamente, em 27/01/2009, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que, conforme o Termo de Verificação Fiscal temos que a autuação se deu porque entendeu a fiscalização a falta de liquidez e certeza dos créditos apresentados para compensação. O requisito da liquidez por ter a Impugnante deixado de apresentar uma parte dos documentos que lhe foram solicitados e a certeza, no entendimento da fiscalização, em decorrência da origem dos créditos, pois apenas a fornecedora da comercial exportadora seria reconhecido tal direito, fundamentando este posicionamento nos artigos 3º, 5º, III e 7º da Lei 10.637/2002;

- que, da comprovação da origem da liquidez e certeza dos créditos, a fiscalização requereu, através de intimações, que a Impugnante entregasse de uma série de documentos para que pudesse aferir a origem, liquidez e certeza de crédito pleiteado no procedimento nº 19679.010392/2004-11, datado de 03/08/2004, no total disponível de R\$ 2.835.332,77. Tais valores se referem a crédito do PIS decorrente de diversas rubricas, entre elas operações de exportação, tomados sobre as notas de entradas/compras efetuadas com o fim específico para exportação — CFOP 1501;

- que toda a documentação foi entregue, com exceção das notas indicadas no item 'h', (cópias autenticadas de 15 (quinze) notas fiscais de compra/entrada (nsº 6232, 7669, 19437, 51215, 11426, 20125, 1970, 1219, 7456, 487, 111, 35982, 15196, 37154, 37348). A Impugnante informou à fiscalização que não poderia cumprir, naquele momento, o requerido tendo em vista que as notas pertenciam ao acervo de suas filiais que estavam em processo de encerramento e por isso tinham sido entregues à fiscalização dos Estados competentes;

- que, como dito, a Impugnante estava impossibilitada, momentaneamente, de entregar as cópias das notas fiscais, contudo, após diligenciar junto aos fiscos estaduais respectivos de cada filial sua, conseguiu obter as cópias das notas requeridas;

- que, desta forma, traz anexas na peça de Impugnação as cópias que lhe haviam sido requeridas. E, sendo assim, os requisitos da origem e liquidez, que, segundo a fiscalização, se fazia ausente por falta da documentação, passa a ser suprido;

- que, portanto, passa a comprovar a existência do requisito certeza dos créditos apresentados para compensação, Conforme consta às fls. 4 e 5 do Termo de Verificação Fiscal do PIS;

- que, ocorre que nas vendas de mercadorias com fim específico de exportação para empresa comercial exportadora não há incidência da contribuição para o PIS, sendo que a pessoa jurídica — fornecedora da comercial exportadora — vende mercadorias com fim específico de exportação (CFOP 1501), podendo utilizar o crédito desse PIS, conforme preconizado nos arts. 3º, 5º, III e 7º da Lei 10.637/02. Entretanto, esse benefício fiscal não se estende para a comercial exportadora, sendo a mesma penalizada, assumindo o ônus da contribuição ao PIS, caso não utilize a exportação no prazo previsto, haja vista que o seu fornecedor não recolheu em virtude da isenção condicionada à efetiva exportação (art. 70 da Lei 10.637/02);

- que a conclusão é pela inexistência do direito ao referido crédito da Contribuição para o PIS apurado no mês — Mercado Externo, não tendo o contribuinte comprovado a origem, a liquidez e a certeza do crédito, apensar de intimado;

- que ao referir-se a bens adquiridos para revenda, o dispositivo legal expressamente estipula as exceções sujeitas a vedação, ou seja, quais os bens que, embora adquiridos para revenda, não dão direito a crédito. Entre as exceções, não encontramos os descritos nas notas fiscais de compras/entradas de mercadorias com fim específico de exportação (soja), o que nos leva, num primeiro momento, concluir pela possibilidade de tomada de crédito nas operações de compra de soja para revenda;

- que para confirmar essa conclusão (de que não há vedação ao crédito na compra de soja para exportação), a Lei 10.865/04, ao dar nova redação ao art. 3º, § 2º da Lei nº 10.637/02, incluiu o inciso II, que expressamente veda a tomada de créditos em operações nas quais não haja incidência da Contribuição para o PIS/PASEP, no qual se enquadra perfeitamente a venda de produtos para comercial exportadora com fim de exportação, conforme dispõe o transcrito art. 5º desta Lei;

- que, em relação a aplicação da multa de ofício, pode-se, verificar mesmo ainda que a multa fosse devida, no que concerne ao valor da multa aplicada, melhor sorte não assiste ao Fisco, uma vez que a porcentagem excessivamente alta arbitrada a esse título, mesmo sob a alegação de previsão legal, desvirtua as reais finalidades da multa pecuniária, que seria de: a) punir o contribuinte, b) reprimir a prática de ilícito fiscal no futuro e c) de reparar o credor, no caso, a União;

- que paralelamente ao critério teleológico da aplicação da multa, deve, a sua quantificação, prender-se aos ditames constitucionais, sob a pena de infringir o seu texto. Conforme visa elucidar adiante, o legislador infraconstitucional, ao estabelecer sanção em dinheiro em valores tão elevados, acaba por não instituir uma ferramenta eficaz no controle de fraudes, além de macular aquela de inconstitucionalidade, não sendo possível ao I. Julgador

aplicar a lei ao caso concreto sem que o mesmo, inconstitucionalidade ocorra, por estar legitimando um ato administrativo de cunho verdadeiramente confiscatório;

- que, acompanhando o raciocínio do ilustre jurista, a incidência de confisco não deve operar. A aplicação de multa, neste contexto, deve obrigatoriamente afastar-se de qualquer cunho confiscatório;

- que a multa aplicada no presente caso (75%) não possui qualquer relação de razoabilidade com a pretensa infração ocorrida, gerando, em última instância, um verdadeiro enriquecimento sem causa por parte do ente tributante;

- que, desta forma, não há que prosperar o intuito de aplicação de multa nestes valores. Sanções pecuniárias elevadas, além de ineficazes como instrumento de controle de infrações, podem servir ainda para ocultar intenção real de burlar a vedação constitucional ao confisco;

- que, em relação a multa isolada, fora a aplicação da multa de ofício no patamar de 75% sobre o valor do imposto, foi, também, imposta à Impugnante, multa isolada à alíquota de 50%, também calculada sobre o valor do imposto, ou seja, pela mesma suposta infração, foi a Impugnante penalizada por duas vezes e tal não pode prosperar;

- que a Impugnante supostamente deixou de recolher o IRPJ - Estimativa de dezembro de 2003 e, por isso, foi autuada sendo-lhe cobrado o valor não recolhido/compensado;

- que, pelo descumprimento dessa obrigação principal, foi imposta multa de 75% calculada sobre o valor do imposto, sendo esta classificada como multa de ofício;

- que pelo descumprimento da mesma obrigação principal foi imposta também multa de 50% calculada sobre o valor do imposto, multa isolada. Contudo, mister ressaltar o nexos causal existente entre a ocorrência descrita no item 'a' e os itens 'b' e 'c';

- que, esta singela demonstração revela, de modo claro e insofismável, que a infração consistente no descumprimento de obrigação principal (letra 'a' supra) foi devidamente sancionada (letra V) daí resultando que não comporta o "bisancionamento" que representa o item 'c';

- que, no caso concreto, não há dúvida que a infração mais grave (falta de pagamento do imposto ou o seu recolhimento a menor) já foi objeto de sanção pela aplicação da multa de ofício, pelo que não se justifica que, pela mesma ação, possa ser punida em duplicidade, através da aplicação da multa isolada;

- que o presente auto de infração não pode prosperar, devendo ser declarado nulo frente à comprovação da origem, certeza e liquidez dos créditos apropriados — relativos as compras com o fim de exportação — o que respalda a compensação realizada.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, em 05/11/2009, os membros da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP concluíram pela procedência parcial da impugnação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que nos termos do artigo 18 "caput" do Decreto nº 70.235/72 (PAF), com nova redação dada pela Lei nº 8.748/93, indefiro o pedido de diligência, por ser prescindível, tendo em vista que os autos estão suficientemente instruídos para a formulação do presente voto;

- que os Autos de Infração não foram lavrados por pessoa incompetente, e a hipótese do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, que se refere ao cerceamento de defesa, não se aplica aos Autos de Infração. Descabe, assim, qualquer alegação de nulidade do Auto de Infração;

- que o contribuinte apresentou Declaração de Compensação em 03/08/04, fl. 344, pleiteando o reconhecimento de crédito de PIS não cumulativo, relativo à exportação, apurado em 12/03;

- que com o intuito de averiguar a liquidez e certeza deste crédito, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar diversos documentos por intermédio dos termos de fls. 03, 104/105, 113/114 e 339;

- que, ao final dos trabalhos, a autoridade fiscal concluiu que o contribuinte, por ser uma empresa comercial exportadora, não faria jus à apuração de crédito de PIS não cumulativo, relativo à exportação;

- que, em princípio, convém determinar a natureza da receita que originou os créditos de PIS não cumulativo pleiteados pelo contribuinte;

- que, neste passo, vem ao nosso socorro o próprio impugnante que informou em sua defesa, fl. 417 in fine: "não prevê nenhuma restrição ao creditamento referente às compras de soja para exportação, que dão origem ao crédito pleiteado no procedimento nº 19679.010392/2004-11";

- que, portanto, conclui-se que os créditos de PIS requeridos pelo interessado se originam da compra de soja para exportação;

- que a legislação de regência prevê duas espécies de empresa comercial exportadora, ou seja, aquela fundada nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, também conhecida como *trading company*. As demais empresas comerciais exportadoras cadastradas no Registro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior - SECEX, do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, nos termos do Convênio ICMS 84, de 25 de setembro de 2009, cláusula primeira, parágrafo primeiro;

- que, entretanto, para fins de interpretação da Lei nº 10.637/02 ela não faz distinção entre empresas comerciais exportadoras;

- que o impugnante exercia a atividade de comercial exportadora, adquirindo grãos de soja com fins de exportação;

- que passo a analisar a legislação que rege a matéria, Lei nº 10.637/02, na redação vigente à época da apuração do crédito de PIS;

- que o PIS era tributo com incidência cumulativa. Assim, a pessoa jurídica que negociava determinado produto com alto valor agregado acabava sendo onerada de forma demasiada, pois o PIS incidia sobre o valor final do produto, ou seja, muitas vezes incidia sobre montantes já tributados pelo PIS em etapas anteriores do ciclo econômico do produto;

- que o comprador de determinado produto para revenda faz jus a crédito do PIS. Assim, o comprador ao alienar novamente este bem terá de pagar o PIS, por outro lado poderá abater o crédito de PIS apurado por ocasião da aquisição deste produto, desta maneira o PIS nesta última operação incidirá apenas sobre o valor agregado nesta etapa econômica, não ocorrendo a chamada tributação "em cascata";

- que, no caso em estudo, a operação de venda de grãos de soja à empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação não sofre incidência do PIS a teor do disposto no artigo 5º, III, da Lei nº 10.637/02;

- que, da mesma forma, a exportação dos grãos de soja pelo impugnante não será tributada pelo PIS, nos termos do inciso I do mesmo artigo citado;

- que, se atendêssemos à pretensão do interessado o contribuinte não teria nenhum "emus", pois adquiriu os grãos de soja sem incidência do PIS e alienaria o bem sem sofrer a tributação do mesmo tributo, por outro lado o contribuinte gozaria do "bônus", no caso crédito incidente sobre a aquisição de grãos de soja;

- que, portanto, esta figura, se assemelha ao enriquecimento sem causa previsto no direito civil, instituto por todos condenado;

- que, o artigo 5º do mesmo diploma legal trata especificamente de operações de exportação tema principal da lide administrativa;

- que, o parágrafo 1º do artigo 5º é claro ao determinar que somente a em alienante fará jus a apuração de crédito, no caso, os produtores de soja. Nada mais justo, tendo em vista que na consecução de seus objetivos estes produtores foram apenados com a tributação incidente sobre fertilizantes, grãos;

- que, portanto, à empresa comercial exportadora não foi permitida a apuração de crédito do PIS;

- que, não bastasse a clareza do dispositivo legal citado, o artigo 7º do mesmo diploma legal vem no mesmo sentido;

- que, este artigo determina que a empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora;

- que, neste caso, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de contribuição para o PIS/Pasep, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência, nos termos do § 2º do artigo 7º da Lei nº 10.637/02;

- que a empresa comercial exportadora é obrigada a suportar o pagamento do PIS não lhe é dada o benefício do creditamento deste tributo que dirá quando esta mesma empresa nada recolhe a título de PIS;

- que a fiscalização aplicou a penalidade de ofício em decorrência da falta de pagamento do imposto de renda por estimativa do mês 12/03, no valor de R\$ 2.210.664,04 (fl. 15);

- que, portanto, a exigência da multa isolada por falta de recolhimento do imposto de renda por estimativa do mês 12/03, está correta, pois conforme ficou demonstrado não havia crédito líquido e certo a ser compensado com o valor de imposto de renda apurado em 12/03;

- que, em decorrência da falta de recolhimento da estimativa do mês 12/03 a fiscalização apurou imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, acrescido de multa de ofício, no valor de R\$ 2.210.664,04;

- que mais uma vez entendo ser correto o procedimento fiscal, tendo como base a inexistência do crédito de PIS não cumulativo. Ocorre que este tributo havia sido objeto de compensação, por intermédio da Declaração de Compensação (em papel) de fl. 344 controlado no processo 19679.010392/2004-11, processo este que por sinal deu origem ao processo fiscal em estudo (fl. 388);

- que é importante ressaltar que o contribuinte informou em DCOMP débito de R\$ 2.210.664,04, código 2362 (IRPJ — estimativa mensal), porém é uma consequência lógica a de que a falta de "recolhimento" da estimativa levou A. apuração de IRPJ a pagar no final do período;

- que a época em que foi apresentada a Declaração de Compensação em papel de fl. 344, em 03/08/04, a regra geral era a apresentação da DCOMP por meio eletrônico, entretanto a apresentação de DCOMP em formulários era permitida, nos termos da IN-SRF n° 323/03;

- que da leitura do parágrafo único do artigo 3° da IN-SRF n° 323/03 depreende-se que caso a DCOMP fosse apresentada em formulário, nas hipóteses não previstas no texto normativo, a DCOMP seria considerada não declarada;

- que a DERAT/DIORT/SP nos autos do processo n° 19679.010392/2004-11 proferiu Despacho Decisório de fls. 488/495 (documento encaminhado por intermédio de "notes") no qual não homologou a compensação apresentada;

- que deste Despacho, o contribuinte não apresentou manifestação de inconformidade, estando o débito na situação cobrança final (fl. 496);

- que tendo em vista que após a publicação da MP n° 135/03, em 31/10/03, as DCOMP passaram a ser instrumento de confissão de dívida, exceto as DCOMP consideradas não declaradas, entendo que o contribuinte havia confessado o débito de IRPJ antes do início do procedimento fiscal. Desta forma, a multa de ofício, no valor de R\$ 1.657.983,03 deve ser cancelada;

- que no que tange ao principal (R\$ 2.210.644,04) a cobrança deverá prosseguir neste processo, tendo em vista que no processo n° 19679.010392/2004-11 (que controla a DCOMP) este débito não foi cadastrado (fl. 496).

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada na seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA  
JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

*CRÉDITO PIS NÃO CUMULATIVO. Empresa comercial exportadora não faz jus à apuração de crédito de PIS oriundo da aquisição de produto destinado à exportação.*

*ESTIMATIVA. O contribuinte que deixar de recolher o imposto de renda por estimativa em decorrência de compensação não homologada ficará à sujeito à aplicação de multa isolada.*

*APURAÇÃO ANUAL. Deve ser lançado de ofício o IRPJ anual que deixou de ser recolhido em decorrência de compensação não homologada.*

*MULTA DE OFÍCIO. A multa de ofício exigida por falta de recolhimento do tributo devido deve ser cancelada quando ficar demonstrado que o contribuinte havia informado o débito em DCOMP, antes do início do procedimento fiscal.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Deste ato, por força do recurso necessário, a Presidência da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo - SP recorre de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em conformidade com o art. 3º inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997 e da Portaria MF nº 03, de 2008.

Da mesma forma, após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 31/05/2010, conforme Termo constante à fl. 527, e, com ela não se conformando o recorrente interpôs, em tempo hábil (24/05/2010), o recurso voluntário de fls. 520/531, no qual demonstra irresignação contra a parte da decisão mantida, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que, conforme mencionado na Impugnação, a autuação se deu porque entendeu a fiscalização pela falta de liquidez e certeza dos créditos apresentados para compensação. O requisito da liquidez por ter a Impugnante deixado de apresentar uma parte dos documentos que lhe foram solicitados e a certeza, no entendimento da fiscalização, em decorrência da origem dos créditos, pois apenas a fornecedora da comercial exportadora seria reconhecido tal direito, fundamentando este posicionamento nos artigos 3º, 5º, III e 7º da Lei 10.637/2002;

- que a Lei nº 10.637/02, que instituiu o regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/PASEP, artigo 3º, conforme caput e inciso I. O qual está em sua versão original ou com alterações que atinjam o período analisado (dez/03), o valor a ser pago a título de PIS, no regime da não-cumulatividade, calculado na forma preconizada no art. 2º da Lei nº 10.637/02, poderá ser diminuído por meio do abatimento de créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, exceto os expressamente mencionados;

- que ao referir-se a bens adquiridos para revenda, o dispositivo legal expressamente estipula as exceções sujeitas a vedação, ou seja, quais os bens que, embora adquiridos para revenda, não dão direito a crédito. Entre as exceções, não encontramos os

descritos nas notas fiscais de compras/entradas de mercadorias com fim específico de exportação (soja), o que nos leva, num primeiro momento, concluir pela possibilidade de tomada de crédito nas operações de compra de soja para revenda;

- que conforme o art. 5º traz a previsão de hipóteses nas quais não há a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP, ou seja, as receitas nele previstas não compõem a base de cálculo da contribuição, seja esta devida pela empresa exportadora (inciso I), seja devida pela empresa que vende para a comercial exportadora com fim de exportação (inciso III);

- que, portanto, o art. 50 da Lei nº 10.637/03, ao tratar de receitas que não sofrem a incidência do tributo, guarda relação com os artigos 1º e 2º, que tratam das receitas tributáveis, e não com o artigo 3º, que dispõe sobre o regime de cálculo dos créditos a serem descontados;

- que para confirmar essa conclusão (de que não há vedação ao crédito na compra de soja para exportação), a Lei 10.865/04, ao dar nova redação ao art. 3º, § 2º da Lei nº 10.637/02, incluiu o inciso II, que expressamente veda a tomada de créditos em operações nas quais não haja incidência da Contribuição para o PIS/PASEP, no qual se enquadra perfeitamente a venda de produtos para comercial exportadora com fim de exportação, conforme dispõe o transcrito art. 5º desta Lei;

- que não teria o menor sentido supor que tal alteração apenas veio confirmar algo que já estava "implícito". Em verdade, tal restrição ao crédito nunca existiu antes da entrada em vigor da referida Lei nº 10.865/04 e, assim, evidentemente não atinge períodos anteriores, como dez/03, período objeto da autuação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

### = QUANTO AO RECURSO DE OFÍCIO =

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Da análise, dos autos do processo, se verifica, que a ação fiscal em discussão abrange a insuficiência de recolhimento ou de declaração do imposto de renda devido, apurado pelo confronto dos dados escriturados com os declarados e recolhimentos efetuados.

Observa-se, que através do processo nº 19679.010392/2004-11, protocolado em 03/08/2004, o contribuinte pleiteou a utilização do saldo disponível de R\$ 2.607.010,09, para compensação dos débitos da COFINS (fev/04 - parcial) e IRPJ- Estimativa (Dez/03), tendo informado a disponibilidade de **CRÉDITO DO PIS DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO**, no total de R\$ 2.835.332,77, utilizando a parcela de R\$ 228.322,68, para dedução da contribuição para o PIS (Dez/03).

O Colegiado em Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, em parte, determinando a exclusão da multa de ofício sob o entendimento de que a multa de ofício exigida por falta de recolhimento do tributo devido deve ser cancelada quando ficar demonstrado que o contribuinte havia informado o débito em DCOMP, antes do início do procedimento fiscal.

Do reexame necessário, verifico que deve ser confirmada a exoneração processada pelos membros da decisão recorrida, não merecendo reparos a sua decisão, visto que assentada em interpretação da legislação tributária perfeitamente aplicável à hipótese submetida à sua apreciação.

Ora, vivemos em um Estado de Direito, onde deve imperar a lei, de tal sorte que o indivíduo só se sentirá forçado a fazer ou não fazer alguma coisa compelido pela lei. Daí porque o lançamento ser previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional como atividade plenamente vinculada, isto é, sem possibilidade de a cobrança se firmar em ato discricionário, e, por outro lado, obrigatória, isto é o órgão da administração não pode deixar de cobrar o tributo previsto em lei.

Acerca do tema, há que se ter presente, que a denúncia espontânea capaz de afastar a imposição de penalidades, tal como configurada no Código Tributário Nacional, no artigo 138, é aquela iniciada antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionada com a infração, tendo por pressuposto básico o total desconhecimento pelo Fisco acerca da existência do tributo denunciado.

Conforme interpretação sistemática da Lei Complementar, a responsabilidade que é excluída pela denúncia espontânea é a “responsabilidade por infrações” - como está a indicar o título da seção onde se insere o art. 138 do Código tributário Nacional - assim entendida a multa punitiva, de ofício, o que se harmoniza perfeitamente com o arrependimento eficaz, transposto do Direito Penal para o Direito Tributário.

Com relação à compensação de débitos, com o advento da Lei nº 10.637, de 2002, a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Em que pese os pedidos de compensação formulados pela contribuinte sejam anteriores a sua publicação, o § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 prevê, expressamente, que os pedidos de compensação pendentes de apreciação serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo.

O fato de o débito ter sido confessado em declaração de compensação não impede o lançamento, que é atividade privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN), não havendo vício no lançamento se este não ocasiona ônus adicional ao sujeito passivo no lançamento realizado com a finalidade de prevenir a decadência.

Tendo em vista que após a publicação da MP nº 135/03, em 31/10/03, as DCOMP passaram a ser instrumento de confissão de dívida, exceto as DCOMP consideradas não declaradas, é de se entender que o contribuinte havia confessado o débito de IRPJ antes do início do procedimento fiscal.

Enfim, a confissão do débito em declaração de compensação não impede o lançamento, que é atividade privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN), mas impede o lançamento da multa de ofício. Esta somente é aplicável nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, falta de declaração e nos de declaração inexata, não havendo previsão para sua cobrança no percentual de 75%, juntamente com o imposto, nos casos de compensação não homologada. Neste sentido, a multa de ofício exigida por falta de recolhimento do tributo devido deve ser cancelada, já que restou demonstrado, nos autos, que o contribuinte havia informado o débito em DCOMP, antes do início do procedimento fiscal.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGÓ provimento.

**= RECURSO VOLUNTÁRIO =**

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Não há argüição de qualquer preliminar.

O contribuinte apresentou Declaração de Compensação em 03/08/04, fl. 344, pleiteando o reconhecimento de crédito de PIS não cumulativo, relativo à exportação, apurado em 12/03.

Com o intuito de averiguar a liquidez e certeza deste crédito, a fiscalização intimou o contribuinte a apresentar diversos documentos por intermédio dos termos de fls. 03, 104/105, 113/114 e 339.

Ao final dos seus trabalhos a autoridade fiscal concluiu que o contribuinte, por ser uma empresa comercial exportadora, não faria jus à apuração de crédito de PIS não cumulativo, relativo à exportação.

A decisão recorrida confirmou a posição da autoridade fiscal autuante e manteve a autuação de forma parcial, excluindo, tão-somente, a multa de ofício (matéria tratada o recurso de ofício).

Por seu turno, inconformado com a decisão, o recorrente entende, que teria havido desrespeito as regras vigentes a época do fato.

Inicialmente é de se observar, que a DERAT/DIORT/SP nos autos do processo nº 19679.010392/2004-11 proferiu Despacho Decisório de fls. 488/495 no qual não homologou a compensação apresentada.

Deste Despacho, o contribuinte não apresentou manifestação de inconformidade, estando o débito na situação cobrança final (fl. 496).

No que diz respeito ao mérito do presente processo, qual seja, a aplicação da multa isolada, é de se observar, que o presente trata da questão de que encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real ao final do ano-calendário, não comportando, portanto, a cobrança de multa isolada pela falta de seu recolhimento (estimativa).

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito. Entretanto, não é essa a discussão no presente processo. Aqui a discussão se restringe aos casos em que a aplicação da multa exigida isoladamente foi realizada após o encerramento do exercício questionado.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Nesta linha de raciocínio entendo que a razão não esta com a decisão recorrida, isto porque depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade – Multa Isolada, havendo ou não base tributável em 31/12, não há como subsistir tal exigência, já que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44, da Lei 9.430, de 1996, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

A Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a aplicação da multa isolada, se manifesta da seguinte forma:

*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 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.*

[...]

*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.*

A Lei nº 8.981, de 1995, se manifesta da seguinte forma:

*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 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.*

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.

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.

Assim, não tenho dúvidas que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Ora, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base imponible, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação, tão-somente, do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do Código Tributário Nacional, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento do ano-calendário objeto do lançamento (fato gerador = ano-calendário de 2003 – lançamento = 29/12/2008), portanto, quando já apurada a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido efetivamente devidos nos períodos.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado o pagamento da estimativa em razão da compensação pleiteada e posteriormente indeferida, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após o ano-calendário questionado, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto e a contribuição efetivamente devidos, porquanto, impossível, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Esta matéria já tem jurisprudência formada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

**Acórdão nº 103-20.662, de 20/07/2001:**

*CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.*

**Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003**

*PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.*

**Acórdão CSRF nº 9101-001.207, de 17/10/2011:**

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002*

*CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa 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 real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.*

**Acórdão CSRF nº 9101-001.335, de 26/04/2012:**

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. 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.*

**Acórdão CSRF nº 9101-001.237, de 21/11/2011:**

*FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.*

*A multa isolada por falta de recolhimento de imposto/contribuição sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.*

*No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.*

Assim, o presente entendimento encontra-se em consonância com a iterativa jurisprudência desta Corte, no sentido de que a exigência da multa isolada sobre diferenças de IRPJ e CSLL oriundas em estimativas não recolhidas mensalmente somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da exigência a multa isolada.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

CÓPIA