



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

Processo nº 19647.004702/2005-16
Recurso nº 501.814
Acórdão nº **1803-00.724 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria CSLL
Recorrente TELERN CELULAR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2000

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. DESCABIMENTO. O procedimento do sujeito passivo por meio do qual confessa a existência de débito e requer compensação não corresponde à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN, uma vez que compensação não é pagamento.

IMPUTAÇÃO DE PAGAMENTOS. A imputação proporcional dos pagamentos referentes a tributos, penalidades pecuniárias ou juros de mora, na mesma proporção em que o pagamento o alcança, encontra amparo no artigo 163 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Marcelo Fonseca Vicentini, Luciano Inocência dos Santos e Benedicto Celso Benício Júnior, que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Luciano Inocência dos Santos fará declaração de voto. Acompanhou o julgamento a Dra. Lenisa P. Matos, OAB/DF nº 21698.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

EDITADO EM: 27/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini, Sérgio Rodrigues Mendes, Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“A interessada acima qualificada apresentou a Declaração de Compensação - DCOMP de fls. 01/05, por meio da qual compensou crédito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL com débito de estimativa apurado em abril de 2002. O crédito informado, no valor de R\$ 4.267,08, seria decorrente de saldo negativo da contribuição apurado em 31/12/2000.

2. Em diligência realizada pela Delegacia da Receita Federal no Recife (relatório de fls. 08/17), concluiu-se pela existência do crédito apontado na DCOMP e pela sua insuficiência para compensar todo o débito arrolado pela contribuinte. Por meio do Despacho Decisório de fl. 18, a autoridade a quo, acatando os fundamentos expostos no relatório, homologou parcialmente a compensação, até o limite do crédito reconhecido.

3. A empresa TIM Nordeste S/A, CNN nº 01.009.686/0001-44, sucessora da TELERN CELULAR S/A, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 24/35), alegando, em síntese:

a) que houve a denúncia espontânea da infração, pelo que se eximiria da aplicação da multa de mora, com arrimo no art. 138 do CTN;

b) que a imputação proporcional de principal e multa é ilegal e c) que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo nº 19647.009690/2006-99 e que teria havido, ao que infere, acréscimo no valor dos débitos, o que afrontaria os arts. 145, 146 e 149 do CTN.”

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a manifestação, com base nos seguintes fundamentos (fls. 74/):

- a) Processo nº 19647.009690/2006-99: diversamente do que esgrime a defesa, o processo nº 19647.009690/2006-99 é que foi influenciado por este, e não o contrário. É através do presente processo que o débito da estimativa não homologado será cobrado, razão pela qual reduziu-se o lançamento objeto daquele outro processo. A homologação parcial ora combatida nestes autos em nada decorreu do processo nº 19647.009690/2006-99, nem da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2006, e o débito que será cobrado por via do presente processo é rigorosamente aquele espontaneamente declarado pela contribuinte na DCOMP. Não sofreu o débito, por

consequente, nenhuma modificação em virtude do processo nº 19647.009690/2006-99, não havendo falar em ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

- b) A empresa atualizou o valor do crédito pleiteado, porém, em relação ao débito, considerou apenas o valor principal, sem preencher os campos atinentes aos juros e à multa de mora, não obstante o débito já estivesse vencido à data da compensação.
- c) Tem expressa previsão legal a incidência dos juros e da multa de mora sobre débitos pagos ou compensados após o vencimento, ainda que a extinção se dê por ato espontâneo do sujeito passivo.
- d) A Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, previu, em seu art. 28, § 1º, que a compensação do tributo ou contribuição será acompanhada, na mesma proporção, dos correspondentes acréscimos legais. Atualmente a regra está disposta no art. 36, § 1º, da Instrução Normativa SRF nº 900, de 30 de dezembro de 2008.

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, tece as seguintes considerações:

- a) A contribuinte constatou, em dezembro de 2003, que possuía débitos fiscais relacionados à CSLL (devida pelo regime de estimativa) de abril de 2002. Decidiu, então, regularizar sua situação perante a Administração Fiscal e realizou, espontaneamente, a compensação com crédito fiscal que detinha, relacionado ao saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2000.
- b) A compensação foi realizada antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, o que configura a espontaneidade, requisito para que a denúncia afaste a responsabilidade do contribuinte e as penalidades a ela inerentes.
- c) Ao realizar compensação e apresentar a DCOMP indicando débito fiscal com data vencida, fez uma denúncia espontânea.
- d) Se o contribuinte deve (no entender da Administração) recolher o tributo não pago com acréscimo da multa de mora e não o faz, deve a Administração exigí-la. Ou seja, em tais situações a exigência a ser feita limita-se à multa de mora.
- e) A Administração não pode, diversamente, pretender transmutar o pagamento feito pelo contribuinte e tratar o recolhimento de tributo, feito pelo contribuinte, como pagamento de parte da multa de mora. Em outras palavras, ela não pode qualificar como pagamento de multa o recolhimento de tributo. A Administração Fiscal não tem o poder/competência para alterar a natureza de um pagamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 06/08/2009 (AR de fls. 110). O recurso foi protocolado em 28/08/2009, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

No presente processo foi utilizado saldo negativo do ano de 2000, para compensar débito de estimativa de CSLL, relativo ao mês de abril de 2002. A autoridade administrativa reconheceu integralmente o saldo negativo de 2000, sendo que a não homologação foi motivada pela insuficiência do crédito para quitar integralmente o débito pretendido.

A recorrente contesta a insuficiência com base em dois argumentos: a) o descabimento da multa de mora em face do art. 138 do CTN; b) a ilegalidade da imputação proporcional.

Como a declaração de compensação foi efetuada após o vencimento do débito, a autoridade administrativa imputou multa e juros, nos termos do que dispõe o art. 28, da Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, com a redação dada pela IN SRF nº 323/2003:

“Art. 28. Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os créditos serão acrescidos de juros compensatórios na forma prevista nos arts. 38 e 39 e os débitos sofrerão a incidência de acréscimos moratórios, na forma da legislação de regência, até a data da entrega da Declaração de Compensação. (Redação dada pela IN SRF nº 323, de 24/04/2003)”

A argumentação da recorrente sobre o descabimento da multa em virtude da ocorrência de denúncia espontânea não merece prosperar.

A denúncia espontânea está disciplinada no art. 138 do CTN, que assim dispõe:

*“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, **acompanhada**, se for o caso, **do pagamento** do tributo devido e dos **juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.”*

Entendo que não é cabível o afastamento da multa, uma vez que o artigo 138 do CTN, expressamente se refere a “pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, devendo ser interpretada literal e restritivamente, porquanto se trata de benefício fiscal.

Pagamento e compensação não podem ser confundidos, consistindo em espécies do gênero “modalidades de extinção do crédito tributário”, taxativamente previstas no artigo 156 do CTN.

A Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região já se manifestou no mesmo sentido:

“TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CONFISSÃO DE DÍVIDA ACOMPANHADA DE PROCEDIMENTO COMPENSATÓRIO. POSTERIOR HOMOLOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CARACTERIZADO O BENEFÍCIO DO ART. 138 DO CTN.

1. A impetrante relata que, nos meses de outubro de 2003 e janeiro de 2004, buscou regularizar seus débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, compensando com créditos que possuía perante a Receita Federal, acrescidos de correção monetária, juros e com a incidência da multa moratória. 2. Independentemente da legislação aplicável na compensação, seja os regramentos da Lei 8.383/91 ou da Lei 9.430/96, ainda que exista a extinção do crédito tributário, via procedimento compensatório, tal ato depende de condição resolutória posterior, qual seja, a homologação da forma como foi realizada a compensação. 3. **Incabível falar-se em pagamento integral e imediato, condição indispensável para a caracterização do benefício concedido pelo art. 138 do CTN.** 4. Não há como se avaliar, de pronto, se a impetrante efetuou o pagamento integral dos tributos em atraso, posto que o procedimento compensatório depende de posterior verificação pelo Fisco e homologação dos cálculos e valores compensados. 5. Impossível reconhecer que a compensação foi amparada pelo instituto da denúncia espontânea ou mesmo declarar que a impetrante tem direito a restituir eventual quantia paga a título de multa de mora. (TRF4, AMS 2005.71.00.015835-7, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 18/12/2006 – nosso grifo)”

Por conseguinte, entendo ser incabível a exclusão da multa de mora, quando a extinção do crédito tributário se deu mediante compensação, mesmo que informada antes de qualquer procedimento fiscalizatório ou de cobrança. Isto porque, o procedimento do sujeito passivo por meio do qual confessa a existência de débito e requer compensação não corresponde à denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Assim, são cabíveis os acréscimos legais, quais sejam, multa e juros de mora, nos termos do art. 61, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Passemos a analisar a questão da imputação proporcional.

A recorrente afirma que se o contribuinte faz um determinado pagamento a título de principal, a autoridade administrativa não pode utilizar tal recolhimento como pagamento de multa de mora.

Os arts. 161 e 163 do CTN assim dispõem:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o

pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes.”

Primeiramente, cumpre observar que não há regra expressa no CTN sobre a ordem de imputação, em relação ao débito do principal, da penalidade pecuniária e dos juros de mora.

O crédito tributário, após seu vencimento, compõe-se do tributo ou contribuição somado aos respectivos acréscimos legais.

Dessa forma, ainda que se possa distinguir o montante do tributo ou contribuição do montante dos acréscimos legais, estes últimos são meros acessórios da obrigação principal.

Ao interpretarmos conjuntamente ambos os dispositivos legais chegamos à conclusão de que o procedimento da autoridade administrativa de distribuir a quantia paga, proporcionalmente entre valor principal, multa e juros, está plenamente amparado pelas regras do Código Tributário Nacional. É uma faculdade da autoridade administrativa realizar esta imputação, que aliás é mais coerente com o disposto no art. 161, e com a natureza acessória da multa e dos juros de mora.

A imputação proporcional foi prevista expressamente no “Manual de Aplicação de Acréscimos Legais de Tributos Federais, aprovado pela IN SRF nº 19/1984.

A possibilidade de formalização de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente, introduzida pelo art. 43 da Lei nº 9.430/1996, é uma faculdade e não uma obrigação como pretende a recorrente.

Por fim, no último tópico do recurso, são repisados os argumentos relativos à indevida revisão de lançamento nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. Note-se que não foram questionados nenhum dos fundamentos da decisão recorrida, que aqui transcrevemos como razões de decidir do presente voto:

“Do Processo nº 19647.009690/2006-99

6. Alega a impugnante que a decisão atacada teria sido influenciada pela revisão de ofício havida nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. O argumento é equivocado, como passo a expor.

7. Naquele processo, de exigência de crédito tributário, verificou-se, entre outras infrações, a dedução indevida das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, que haviam sido objeto de compensação indevida. Em consequência das glosas, foram lavrados autos de infração para cobrança dos tributos ao final dos anos-calendário e da multa isolada pela falta das antecipações mensais.

8. Ocorre que, como as compensações haviam sido declaradas em DCOMP que constituíam confissão de dívida, tinha-se por aplicável o entendimento esposado pela Coordenação Geral de Tributação através da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006, segundo o qual não cabe a glosa das estimativas, devendo os débitos ser cobrados com base em DCOMP. Como a referida solução de consulta foi posterior à lavratura dos autos de infração, foram os lançamentos revistos de ofício, reduzindo o crédito tributário antes exigido.

9. Portanto, diversamente do que esgrime a defesa, o processo nº 19647.009690/2006-99 é que foi influenciado por este, e não o contrário. É através do presente processo que o débito da estimativa não homologado será cobrado, razão pela qual reduziu-se o lançamento objeto daquele outro processo. A homologação parcial ora combatida nestes autos em nada decorreu do processo nº 19647.009690/2006-99 nem da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2006, e o débito que será cobrado por via do presente processo é rigorosamente aquele espontaneamente declarado pela contribuinte na DCOMP. Não sofreu o débito, por conseguinte, nenhuma modificação em virtude do processo nº 19647.009690/2006-99, não havendo falar em ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do CTN.”

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes

Declaração de Voto

Conselheiro Luciano Inocência dos Santos

Com a devida *vênia*, ousou divergir, no caso vertente, do posicionamento exarado do brilhante voto da lavra da ilustríssima Conselheira Relatora e Presidente desta turma Dra. Selene Ferreira de Moraes, pelos motivos que passo a aduzir, como segue.

Cumpre-se, de plano, tecer algumas considerações acerca do pré-questionamento como requisito essencial ao enfrentamento de determinada matéria que possa ser interpretada como não expressamente aventada em fase recursal.

A recorrente insurgiu-se no seu recurso voluntário contra a aplicabilidade da multa moratória e dos juros, asseverando, especificamente quanto à multa, que está albergado

no benefício da denúncia espontânea, preconizado no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN e, quanto a ambos, tanto a multa como os juros, não podem ser exigidos por falta de previsão legal para a aplicação do método da imputação, cujas arguições foram afastadas pela Ilma. Conselheira Relatora, que ao resumir, em seu voto, as referidas alegações da recorrente, assim o fez:

“A recorrente contesta a insuficiência com base em dois argumentos: a) o descabimento da multa de mora em face do art. 138 do CTN; b) a ilegalidade da imputação proporcional.”

Verifica-se, pois, que a aplicação dos juros e da multa de mora, fundamentados no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, estão sendo contestados no presente recurso, ainda que esta insurgência esteja sendo suscitada modestamente e com fundamentos diversos daqueles que entendo aplicáveis ao caso em comento.

Destaque-se, porém, que a simplicidade dos argumentos suscitados pela recorrente, “*per si*”, ou mesmo o fato de invocar argumentos jurídicos que não se coadunam com os fatos do caso concreto, não exime este colegiado do dever de enfrentar a matéria, que ora passamos a apreciar, ainda mais, por se tratar especificamente de exigência tributária aplicada sem o amparo de disposição legal, não podendo, pois, a administração tributária escusar-se do princípio da legalidade.

De fato, ainda que não haja insurgência expressa da recorrente, no sentido de apontar o adequado fundamento ao qual se subsume o caso em tela, não se pode olvidar que o controle da legalidade do lançamento é matéria de ordem pública, o que impõe, portanto, o seu enfrentamento em qualquer instância processual administrativa.

Corroborar essa assertiva, o entendimento exarado na decisão proferida pela 6ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, antecessor do atual CARF, no acórdão nº 106-17.000 de 06/08/2008, como se extrai de um trecho do brilhante voto da lavra do Ilmo. Conselheiro Dr. Giovanni Christian Nunes Campos, cujos fundamentos nele destacados tomo emprestado para fundamentar minha conclusão, pois, ao tratar de matéria bastante semelhante, com meridiana clareza, enfrentou a questão da seguinte forma (*in verbis*):

“... a multa isolada de ofício lançada não tinha base legal e, considerando que os Conselhos de Contribuinte têm o dever legal, mesmo que de ofício, de apreciar a legalidade do lançamento, mister cancelar a multa de ofício isolada aqui lançada. ...” (Grifamos)

Superada a questão preliminar quanto à insurgência acerca da matéria, passo a enfrentar a questão de fundo. Vejamos.

Quanto aos argumentos da recorrente, afastados pela Ilma. Conselheira Relatora, relativos ao benefício da denúncia espontânea, consubstanciado no art. 138 do CTN, o posicionamento que tenho defendido neste Conselho é no sentido de que há, de fato, a possibilidade da sua aplicação para afastar a multa de mora, **desde que estejam comprovados todos os elementos fáticos que o caracterizam**, contudo, no presente voto, estas circunstâncias sequer foram objeto de minha análise, uma vez que não se aplicam ao caso.

Isto porque, não se trata de invocar o aduzido benefício da denúncia espontânea para afastar a aplicação de uma penalidade, que teria supostamente decorrido do recolhimento em atraso de estimativas (do IRPJ ou da CSLL), mas sim, quanto à ausência de

fundamento legal expresso para a sua aplicação, pois não há que se falar em denúncia espontânea que vise afastar uma penalidade que sequer tem estipulação em norma legal.

Do mesmo modo, também não há que se aventar a aplicação da metodologia de imputação para exigir os encargos de multa e juros não previstos em lei, como adiante veremos, assim, tratemos, primeiramente, da questão da multa. Vejamos.

De certo, a aplicação do benefício da denúncia espontânea pressupõe a existência de uma penalidade, **prevista em lei**, a ser afastada, a qual, “*in casu*”, não se verifica, razão pela qual não são adequados os argumentos da recorrente neste sentido, contudo, entendo que lhe assiste razão quanto à insurgência da própria aplicação da penalidade (multa moratória) por outros fundamentos.

O deslinde da controvérsia sob exame está em esclarecer se existe ou não a incidência de multa moratória sobre o pagamento antecipado das estimativas que serão ajustadas na apuração anual do IRPJ ou da CSLL.

Nesse sentido, se faz necessário, de plano, analisar as características do recolhimento dessas estimativas e sua correspondente natureza jurídica para testar a sua subsunção ao comando do art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Observemos.

A legislação do IRPJ e da CSLL, que versa sobre o Pagamento Mensal por Estimativa, ajustado pelos balancetes de redução e suspensão, dispõe (art. 2º da Lei nº 9.430/1996, combinado com o art. 35 da Lei nº 8.981/1995) que as pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do Lucro Real anual podem optar pelo pagamento mensal do tributo de forma estimada, como antecipação do tributo devido a ser apurado ao final do ano, mais especificamente em 31 de dezembro.

Desta forma, **as antecipações realizadas durante o ano-calendário**, quer correspondentes a um percentual sobre a receita bruta da empresa, quer quando decorrentes de balanços de redução e suspensão destes tributos, **são apenas valores** estimados, **provisórios**, sem caráter definitivo, cuja notória precariedade perdura até o final do correspondente período de apuração.

Logo, é nesse momento, ao final do período-base que se dá normalmente em 31 de dezembro, que efetivamente ocorre o fato gerador do IRPJ e da CSLL, em se tratando de apuração anual, tornando a dívida destes tributos líquida e certa, somente a partir deste lapso temporal.

Esta assertiva, por vezes, vem sendo corroborada pelo entendimento deste Conselho, já manifestado em diversos precedentes, valendo, porém, trazer à colação a ementa de uma decisão da CSRF do antigo Conselho de Contribuintes, que antecedeu o atual CARF, cujo teor deixa claro o posicionamento firmado no âmbito administrativo, de que os fatos geradores da CSLL e do IRPJ ocorrem quando o lucro é apurado em 31 de dezembro. Vejamos:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a

multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.

O TRIBUTO DEVIDO PELO CONTRIBUINTE SURGE QUANDO É O LUCRO APURADO EM 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO. *Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.*

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - *Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do **tributo apurado ao fim do ano-calendário**, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.*

Recurso especial negado” (Nossos Grifos).

(CSRF/01-05.875, PA 10384.000638/2004-79, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão: 23/06/2008)

Com efeito, não tendo ocorrido o fato gerador, no momento do pagamento das estimativas, forçoso concluir quanto à **natureza jurídica** dos recolhimentos, que não se tratam de tributos propriamente ditos, mas sim de **meras antecipações dos seus pagamentos**.

Nesse sentido, a CSRF do antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF) também reconhece que os valores referentes às estimativas mensais não são tributos, uma vez que os fatos geradores daqueles ocorrem apenas ao final do período anual (31 de dezembro), *verbis*:

*“DECADÊNCIA – ESTIMATIVAS – MULTA ISOLADA - Se a Fazenda Pública denegar a homologação ao pagamento realizado pelo contribuinte, o limite temporal para a realização do lançamento de ofício para cobrar o tributo é estabelecido pelo prazo de cinco anos previsto no art. 150. § 4º, do CTN, já que, findo esse prazo, é considerado extinto o crédito tributário. Contudo, não há falar em lançamento por homologação no caso de falta de **recolhimento de estimativas**. O valor pago a esse título não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda e da CSLL só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, inclusive no caso de penalidades, está prevista no artigo 173 do CTN” (Nossos Grifos)*

CSRF/01-05.653, PA 10680.015464/2003-13, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Data da Sessão 27/03/2007.

Portanto, as parcelas pagas como antecipação, com base no fato gerador presumido, enquadram-se como prestações antecipadas pelo devedor no âmbito da teoria do pagamento das obrigações. Nesse contexto, visa a quitar antecipadamente um débito de tributo, cujo fato gerador e, portanto, a dívida líquida e certa, somente ocorrerá no futuro.

Assim, é evidente que pagamento de estimativas mensais, em verdade, é mera técnica de arrecadação, tanto que o art. 2º, § 3º da Lei nº 9.430/96, diz ser uma opção “*pelo pagamento do imposto*”.

Em outras palavras, as antecipações realizadas não constituem o pagamento do tributo propriamente dito, mas sim antecipação atribuível, imputável, ao tributo cujo fato gerador e sua correspondente apuração somente ocorrerão no final do ano-calendário.

Desta forma, uma vez elucidada, tanto a natureza jurídica quanto as características dos pagamentos sobre os quais se discute a incidência da multa moratória, resta saber se sobre eles recai a referida sanção, tal como estabelece o artigo 61, da Lei nº 9.430/96, cuja tipificação da conduta a ser penalizada assim versa:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.” (Nossos Grifos)

Vê-se que o dispositivo transcrito trata primeiramente dos “*débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”, como forma de delimitar o campo de incidência da norma legal.

Não obstante, o mesmo dispositivo condiciona a aplicação da penalidade nele contida, qual seja, a incidência de multa de mora, apenas aos débitos “*cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997*”, ou seja, **o pressuposto condicionante** da norma legal **para a aplicação da multa moratória é a ocorrência do fato gerador** dos débitos tributários a partir da data fixada naquela norma.

Assim, o acréscimo da multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia (limitada em 20%), somente se aplica aos débitos de tributos e contribuições administrados pela RFB pagos em atraso, cujos fatos geradores, descritos na regra matriz de incidência, tenham efetivamente ocorrido.

Contrário senso, não se aplica a multa de mora sobre eventuais débitos para com a União pagos fora do prazo se não ocorreu o fato gerador do tributo.

Se não há fato gerador, não há que se falar sequer de obrigação tributária líquida e certa, mas apenas de uma exigência precária, não definitiva. O que se permite, conforme previsto na própria Constituição Federal (§ 7º do art. 150 da CF), é que: “*A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*” (Nossos Grifos)

Essa possibilidade foi introduzida na Constituição Federal a partir da Emenda Constitucional nº 3/1993, que legitimou a prática dos entes tributantes de exigir pagamentos antes da efetiva ocorrência do fato gerador, através da figura do “*fato gerador presumido*” de um tributo que, por consequência, também é presumido. Ambos, porém, não se confundem com o fato gerador, digamos, real do qual se origina o próprio tributo.

Neste diapasão, tais pagamentos, realizados com base em fato gerador presumido ou cujo fato gerador ainda não tenha se consumado por completo, constituem meras antecipações daqueles tributos, cujos fatos geradores ocorrem em momento posterior. Por isso, esses pagamentos não se referem a tributos propriamente ditos, por lhes **faltar os elementos essenciais** para tanto, tais como o de ser uma prestação compulsória (art. 3º do CTN) ou ter um fato gerador (art. 4º do CTN).

De fato, o próprio CTN ao dispor sobre o conceito de fato gerador, em seu art. 114, asseverou que este “... *é a situação definida em lei como **necessária e suficiente** à sua ocorrência.*”(Nossos Grifos).

Ora, se na situação sob exame, qual seja, o pagamento antecipado das estimativas do IRPJ e da CSLL, não se verifica a existência de todos os elementos essenciais a ocorrência do fato gerador, não se subsume o caso concreto à **situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência**, tal como prevê o preciso comando do CTN.

Também nesse sentido, leciona o Professor Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 12ª ed., Saraiva, São Paulo, 1999, pg. 236) asseverando que para haver a ocorrência do fato gerador, com o consequente surgimento da obrigação tributária, é condição “*sine qua non*” que todos os elementos da regra matriz de incidência estejam presentes, sob pena de perda da sua exigibilidade.

No caso vertente, carece a situação fática de parte desses elementos, notadamente o aspecto temporal da hipótese de incidência, pois o transcurso do lapso temporal, previsto na lei, para apuração anual do IRPJ e da CSLL não se completou, o qual se deu, *in casu*, apenas em 31/12.

Isto porque, no curso do ano calendário, quando se exigem os pagamentos das antecipações, por meio de estimativa, a apuração anual, ainda não ocorreu, logo, não há que se aventar a ocorrência do fato gerador.

Ora, não se pode fazer tábua rasa acerca da essencialidade do aspecto temporal na hipótese de incidência, importando lembrar, nesse sentido, a lição do saudoso Pontes de Miranda, sobre o tempo na teoria da regra jurídica e do suporte fático, que assim nos ensina (*in verbis*):

“O tempo não é fato jurídico, de per si. **O tempo entra, como fato, no suporte fático de fatos jurídicos.** Ora, com ele, nascem direitos, pretensões, ações, ou exceções; ora, com ele, acabam; ora, com ele, se dão modificações de ordem jurídica ...”
(Tratado de direito privado: parte geral. 4. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. I. Cap. 1. pag. 30) (Grifamos).

Sem destoar dessas lições e tratando especificamente da importância do aspecto temporal na hipótese de incidência do Imposto de Renda, o grande estudioso da matéria, saudoso Nilton Latorraca, em sua festejada obra, nos ensina que (*in verbis*):

“A importância do tempo é decisiva. E tanto é assim que o direito desconhece a existência de renda antes do tempo marcado e fora das condições estabelecidas pela norma jurídica (hipótese de incidência), mesmo que de fato ela exista e seja notória.” (Direito Tributário – Imposto de Renda das Empresas, Atualizado por Rutnéa Navarro Guerreiro e Sérgio Murilo Zalona Latorraca, Editora Atlas, 14ª Edição, São Paulo, 1988, pag. 130) (Grifamos).

Da mesma forma, também são as lições de Ricardo Mariz de Oliveira, cuja clareza singular de argumentação, ao abordar, em sua obra, o elemento temporal da hipótese de incidência do IRPJ, tomo emprestado, quando ele assim assevera:

“O fato gerador, portanto, considerado como “situação necessária e suficiente à sua ocorrência”, na breve mas precisa dicção do art. 114 do CTN, somente se completa – em fim, somente existe – no encerramento do período-base, pois antes deste evento, não há o fato completo, não há a situação necessária e suficiente, não por uma simples exigência formal, mas, sim, por duas razões reais:

- a primeira é que, até o instante final, algo pode vir a mudar a situação patrimonial da pessoa;

- a segunda, e principal, é que a situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária é constituída por todo o período de tempo previsto na lei como período-base, de sorte que, enquanto ele não estiver completo e terminado, não há a situação necessária e suficiente.” (Oliveira, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quatier Latin, 2008, pag. 494) (Nossos Grifos)

Assim, vê-se que não há como imputar ou exigir qualquer obrigação tributária antes do tempo marcado e fora das condições estabelecidas na lei, sob pena da sua invalidade, tal como, *in casu*, se pretende fazer ao exigir multa de mora sobre antecipações estimadas do IRPJ ou da CSLL.

Destaque-se, também, que os pagamentos feitos com base no regime de cálculo do IRPJ e da CSLL com base na estimativa são feitos em razão de uma **opção do contribuinte**. Aliás, o artigo 2º, § 3º, da Lei nº 9.430/96, é de clareza meridiana quando diz ser a antecipação uma opção *“pelo pagamento do imposto”*, o que corrobora a falta da característica compulsória nesta prestação, que é inerente e indissociável da qualidade de tributo. Tais parcelas antecipadas, portanto, não constituem verdadeiros tributos.

Tanto isso é verdade que as próprias autoridades administrativas, após o encerramento do ano-calendário, estão proibidas de cobrar tais valores calculados de forma estimada, conforme dispõem expressamente os artigos 15, 16 e 49, da Instrução Normativa do SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, que assim dispõe (*in verbis*):

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

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

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

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

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

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

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

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

Ademais, a estimativa paga se torna, desde o seu pagamento, um crédito do contribuinte a ser utilizado contra o débito apurado em 31 de dezembro, o que corrobora a assertiva de que as antecipações não são débitos de tributos, mas meros recolhimentos que poderão ser imputados aos débitos se e quando ocorrer o fato gerador no futuro.

Tratam-se, portanto, as antecipações de verdadeiros ativos do contribuinte, que serão formados ao longo do ano-calendário, consoante afirma a própria RFB:

"Os valores recolhidos com base na estimativa (tanto o IR como a CSLL), que são compensados com o imposto de renda apurado com base no lucro real em 31 de dezembro (e com a CSLL), devem ser contabilizados, durante o curso do ano-calendário, em conta do ativo circulante representativa do valor antecipado (por exemplo na subconta antecipações de imposto de renda)." (Nossos Grifos).

Nesse compasso, **não há** como imputar ao contribuinte uma **mora em razão do ativo constituído fora do prazo ou pelo ativo não constituído**. A mora, e com mais razão ainda, a multa de mora, tipificada no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, pressupõem sempre a existência de uma obrigação consubstanciada numa dívida líquida e certa, cujo fato gerador tenha efetivamente ocorrido, o que não se verifica no caso em exame.

Ora, é por demais, óbvio que direitos e obrigações não se confundem, mas, ao contrário, são completamente distintos e opostos um ao outro, logo, não faz nenhum sentido imputar a multa de mora sobre um direito, qual seja, o ativo decorrente de um pagamento antecipado, que difere de uma obrigação que só ocorre ao final de cada ano.

No caso em tela, onde o regime de apuração do IRPJ e da CSLL foi anual, o fato gerador somente ocorreu ao final do período de apuração do tributo, qual seja, em 31 de dezembro, logo, não há como enquadrar os recolhimentos das suas antecipações no comando contido no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, em face da ausência do fato gerador no curso do ano-calendário quando são exigidas tais antecipações.

Ademais, não é razoável aplicar sobre as antecipações estimadas do IRPJ e da CSLL realizadas no âmbito do regime de apuração anual, qualquer multa de mora em razão de eventual atraso no seu recolhimento, na medida em que estes são de natureza precária, meramente provisórios, não definitivos, pois a mora somente é imputável às obrigações líquidas e certas não cumpridas no vencimento, nos termos do artigo 397, do Código Civil.

Por conseguinte, não se pode aplicar a multa de mora sobre as estimativas mensais sem que haja qualquer disposição legal expressa nesse sentido, em prestígio ao princípio da tipicidade, pois é imprescindível a perfeita adequação entre a descrição contida na lei com a situação do fato concreto, para que aquele fato jurídico produza seus efeitos, o que não se verifica na situação analisada no presente recurso.

Do contrário, exigir a multa de mora sobre as estimativas mensais com fundamento no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, implica em fazer uma interpretação bem mais abrangente e severa desse dispositivo, visando a abarcar uma situação não contemplada naquela norma, tal como previsto nas disposições preconizadas no art. 112, II do CTN, que prevê, para estes casos, a regra de interpretação que é mais favorável ao contribuinte.

De fato, a existência de mais de uma possibilidade de interpretação, “*per si*”, de uma norma que comina a aplicação de penalidade, como a do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, no sentido de incidir ou não multa de mora sobre o pagamento das estimativas (apontadas no caso concreto), nos remete às regras de interpretação das normas tributárias previstas no próprio CTN, por força do disposto no seu art. 107, cujas disposições também do seu art. 112, II, determinam a aplicação da regra mais favorável ao acusado (contribuinte), que assim versa:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – (...) Omissis;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; (Nossos Grifos)

Nesse sentido, leciona Hugo de Brito Machado, que ***“a regra do art. 112 tem nítida função de tornar efetivo o princípio da legalidade”***(*Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol. II, Ed. Atlas, São Paulo, 2004, pag. 279*), fazendo, ainda, referência à José Jayme de Macedo Oliveira, cujo magistério dispõe:

“O princípio da legalidade, juntamente com o da tipicidade, vetores mestres da tributação, impõe que qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento

do fato à norma, é de ser resolvida em favor do contribuinte”(José Jayme de Macedo Oliveira, *Código Tributário Nacional*, Saraiva, São Paulo, 1998, pag. 286). (Nossos Grifos).

Com efeito, verifica-se que a interpretação de que a penalidade prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, pode também ser aplicada sobre as estimativas não recolhidas na época própria, não se coaduna com as regras de interpretação da norma tributária previstas no aduzido dispositivo, por não ser esta a regra mais favorável ao contribuinte, o que não se pode conceber.

Desta forma, não vislumbrei, até aqui, argumentos que pudessem me demover do posicionamento que tenho defendido neste conselho acerca desse tema, em relação à aplicação da multa de mora.

Ademais, no que se refere, em particular, à aplicação dos juros sobre as estimativas recolhidas ou compensadas com atraso, a exemplo do que se verifica com a multa de mora, estes também carecem de fundamento legal à sua aplicação, pelos mesmos fundamentos, até aqui discurridos.

Isto porque, a exigência dos juros está sob o arnês legal do § 3º do mesmo art. 61 da Lei nº 9.430/1996, que trata da multa de mora, cujo teor assim versa:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (Nossos Grifos)

Ora, se as características dos recolhimentos ou compensações das estimativas do IRPJ e da CSLL não se subsumem as disposições previstas no caput do referido art. 61 da Lei nº 9.430/1996 para fins da aplicação da multa de mora, tampouco se pode querer fazê-lo para os juros, pelos mesmos fundamentos outrora dissertados.

Por fim, cumpre esclarecer, que a inadimplência das obrigações de antecipar os pagamentos estimados ao longo do ano, no regime de apuração do lucro real anual, não está imune a aplicação de penalidade. Não é isso que se defende, ao contrário, o legislador pode e deve estipular mecanismos para forçar ou, por que não, coagir, o contribuinte a recolher as antecipações, no regime em comento, nos prazos estipulados pela própria norma. Mas para tanto, poderia estabelecer, por exemplo, a penalidade de exclusão do regime anual para o regime trimestral, ou qualquer outra sanção, mas desde que o faça por meio de norma legal expressa e válida, a qual inexistente no momento.

Face ao exposto, em prestígio ao princípio da legalidade, perfilho meu entendimento no sentido de que não há qualquer fundamento legal vigente para a exigência dos juros e da multa moratória sobre as estimativas do IRPJ e da CSLL pagas ou compensadas extemporaneamente no regime de apuração do lucro real anual, razão pela qual, DOU PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luciano Inocência dos Santos