



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo n° 19740.000361/2006-14
Recurso n° 160.377 De Ofício
Matéria IRPJ e OUTRO - Ex.:2002
Acórdão n° 107-09.604
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrente 2ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Interessado CQJR DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS LTDA.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa:

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA COM OS TRIBUTOS.

Inaplicável a multa isolada por falta de pagamento de IRPJ e CSLL por estimativa, quando é exigida a multa de ofício sobre falta de pagamento de IRPJ e CSLL efetivos (anuais).

Apenado o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar a parte do todo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 2ª TURMA DA DELEGACIA DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO/RJ I.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Luiz Martins Valero.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente


MARCOS SHIGUEO TAKATA

Relator

Formalizado em: 15 MAI 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Hugo Correia Sotero, Silvana Rescigno Guerra Barretto e Décio Lima Jardim (Suplentes Convocados) e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Ausente, justificadamente a Conselheira Silvia Bessa Ribeiro Biar.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados pela Divisão de Fiscalização da DEINF/RJ, totalizando R\$ 11.783.182,77, e se referem às seguintes infrações contra o IRPJ e os respectivos reflexos na CSL, do ano-calendário de 2001:

IRPJ (item 001)

Motivo	Imposto	Multa proporcional
Glosa de despesas	R\$ 2.985.581,57	75%

IRPJ (item 002)

Motivo	Multa isolada (75%)
Falta de recolhimento de estimativa	R\$ 1.343.511,69

CSLL

Motivo	Contribuição	Multa
Glosa de despesas	R\$ 1.074.809,36	75%

Motivo	Multa isolada (75%)
Falta de recolhimento de estimativa	R\$ 716.539,57

O lançamento efetuado em 06/11/2006 foi amparado no MPF 07.1.66.00-2004-00041-1. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 224 a 231 foram descritas as infrações constatadas:

1º) Depois de várias intimações, não foram comprovadas as efetivas prestações dos serviços de assessoria e intermediação de negócios listados às folhas 232 e 233, utilizadas como dedução do lucro real do ano-calendário 2001 através da conta de Despesas (81763000001-4). A interessada respondera que tinha dificuldade para localizar a documentação e que não possuía as notas fiscais dos serviços.

2º) As despesas de assessoria representam mais de 95% do lucro auferido pelo interessado em cada operação financeira entre as partes. A fiscalização glosou estas despesas

não comprovadas, adicionando-as ao lucro líquido para determinação do lucro real ao final do ano-calendário, e aplicou a multa de ofício de 75%.

3º) Foi aplicada, também, a multa isolada de que trata o art. 44, I e § 1º, IV, da Lei 9.430/96, adicionando-se, mensalmente, as despesas glosadas, às bases apuradas pelo interessado através de balancetes de redução.

A interessada se restringe, na impugnação apresentada em 04/12/2006 (fls. 294 e 295), a informar da impossibilidade de atender à fiscalização, por ter encerrado as atividades, e que, durante a fiscalização, solicitou um prazo – INDEFINIDO – para apresentação de documentação comprobatória. Como seu pedido não foi atendido, alega cerceamento do direito de defesa.

A interessada apresenta, também, a partir da fl. 334, cópias da ação impetrada junto à 10ª Vara Federal Cível da Subseção Judiciária de São Paulo questionando a base de cálculo da COFINS, que não é tributo objeto dos autos de infração deste processo.

O acórdão de origem:

- afasta a arguição de nulidade, porquanto o procedimento fiscal atendeu às formalidades legais, foi efetuado por servidor competente, inexistindo cerceamento do direito de defesa na medida em que a interessada foi regularmente intimada e conheceu dos motivos da autuação;

- mantém a glosa das despesas, por considerar a matéria não controvertida. Isso porque a interessada não apresentou nenhum documento que comprovasse a efetiva prestação dos serviços de assessoria técnica, considerados como despesa na apuração do lucro real, nem apresentou qualquer justificativa, restringindo-se a solicitar um prazo “indefinido” para a apresentação;

- com relação à aplicação da multa isolada, não a mantém, ao argumento de que as bases de cálculo para aplicação das duas multas, de ofício e isolada, são exatamente as mesmas, e, sendo a multa isolada sanção sobre parcela de um todo, já sancionado, a manutenção da última implicaria repetição da punição, não prevista no art. 44 da Lei 9.430/96. Nesse sentido, cita o Acórdão CSRF/01-05.078 e os Acórdãos 105-14.938 e 103-21.571, respectivamente, das 5ª e 3ª Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes;

- verte a mesma decisão, no que for comum, para a CSL.

A 2ª Turma da DRJ/RIOI recorre de ofício de seu decisório.

Não houve interposição de recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro – MARCOS SHIGUEO TAKATA, Relator.

Trata-se de recurso de ofício remetido pela 2ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I. Registro que não houve interposição de recurso voluntário pela contribuinte.

O recurso de ofício decorre da exoneração da multa isolada de 75% sobre diferenças de IRPJ mensal por estimativa do ano-calendário de 2001 e de multa isolada de 75% sobre diferenças de CSL mensal por estimativa do mesmo ano-calendário.

Sucedede que, concomitantemente à aplicação das multas isoladas em questão o autuante lavrou a multa de ofício de 75% sobre o IRPJ e a CSL devidos no ano-calendário de 2001, juntamente com o lançamento desses tributos em função da glosa de despesas com prestação de serviços de assessoria técnica.

A redação original do art. 44, *caput*, I e II e § 1º, da Lei 9.430/96 era a seguinte:

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;*

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

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

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ao base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido.

Posteriormente, a Medida Provisória 303/06 alterou essa redação, mas teve sua vigência coarctada em 27/10/06 (antes, portanto, do ato de lançamento, que se deu em 06/11/06 – fls. 234 e 240), pois não fora convertida em lei, conforme o Ato Declaratório do Congresso Nacional 57/06, no exercício do art. 62, § 3º, da CF.

Sobreveio a Medida Provisória 351/07 alterando novamente a redação do preceito legal em comentário, com a mesma dicção prevista pela Medida Provisória 303/06. A Medida Provisória 351/07 fora convertida na Lei 11.488/07, de modo que a atual redação do art. 44, *caput*, I, II e § 1º, da Lei 9.430/96 é a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

- a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*
- b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

§ 1º. O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Vê-se que na atual dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 a penalidade de multa de ofício é menos gravosa à prevista originariamente por esse preceito (em vigor ao tempo do lançamento) para os pressupostos de fato em dissídio.

Aliás, tenho para mim que a dicção do art. 44 da Lei 9.430/96 prestou-se a corrigir a deficiência redacional primitiva, pois na literalidade pura dessa a multa de ofício era aplicável mesmo quando o tributo fosse integralmente pago com atraso – o que dava azo a se discutir como seria apurada a base de cálculo para a incidência da multa em tal hipótese. Essa questão foi espancada com a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, que não mais prevê a incidência de multa de ofício no pagamento integral do tributo com atraso.

A partir da Lei 9.430/96, com a instituição do IRPJ e da CSL apurados trimestralmente (sem prejuízo da opção pela apuração anual no caso de lucro real), o IRPJ mensal, assim como a CSL mensal, deixaram de ser IRPJ e CSL efetivos, tornando-se IRPJ e CSL por estimativa. Isso resulta claro no “título” dos arts. 2º e 6º, da Lei 9.430/96 (e para a CSL, em virtude do art. 28 dessa lei) que preconizam “pagamento por estimativa”:

Pagamento por Estimativa

Art. 2.º *A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1.º e 2.º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.*

§ 1.º *O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

§ 2.º *A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

§ 3.º *A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1.º e 2.º do artigo anterior.*

(...)

Pagamento por Estimativa

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

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

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2.º; II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

(...)

Art. 28. *Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1.º a 3.º, 5.º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.*

De se lembrar que, sob a égide da Lei 8.981/95, o IRPJ e a CSL mensais configuravam exações efetivas, sem embargo do ajuste anual do IRPJ e da CSL: o art. 27 dessa lei falava em fatos geradores ocorridos em cada mês e em base de cálculo apurada mensalmente e se coloca sob a Seção II denominada de Pagamento mensal do imposto”¹

¹ SEÇÃO II
Do Pagamento Mensal do Imposto

(igualmente válido para a CSL, por força do art. 57 da mesma lei)². Ou, no mínimo, poderia ser colocada em discussão o IRPJ e a CSL mensais serem exações efetivas.

Não por menos a Instrução Normativa 93/97, alterando o que dispunha a Instrução Normativa 11/986, passou a prever que a falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa não autoriza sua cobrança, mas tão só a multa isolada por falta do referido pagamento.

À vista disso tudo, é de meridiana nitidez que a multa de ofício do art 44, I, da Lei 9.430/96 exclui a incidência da multa isolada do art. 44. II, "b", da mesma lei. Ou seja, a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago de IRPJ e a CSL efetivamente devidos no ano-calendário, e que é cobrável juntamente com esses tributos, exclui a incidência da multa de ofício de 50% sobre o valor não pago de IRPJ e CSL mensais por estimativa do mesmo ano-calendário.

Isso deflui com cartesiana nitidez, seja por interpretação lógica dos preceitos citados (aliás, para além disso, pode-se dizer que é corolário lógico), seja por interpretação finalística do art. 44, I e II, da Lei 9.430/96.

Apenado o *continente*, desnecessário e incabível apenar o *conteúdo*. Se já se penaliza o *todo*, não há sentido em se penalizar também a *parte do todo*.

Além de decorrer logicamente tal conclusão, entendimento diverso hostilizaria a finalidade da norma legal: a multa isolada pela falta de pagamento do IRPJ e da CSL mensais por estimativa tem em mira quando, apesar dessa ausência de pagamento, o IRPJ e a CSL

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

² Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta lei.

§ 1º Para efeito de pagamento mensal, a base de cálculo da contribuição social será o valor correspondente a dez por cento do somatório:

- a) da receita bruta mensal;
- b) das demais receitas e ganhos de capital;
- c) dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;
- d) dos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa.

§ 2º No caso das pessoas jurídicas de que trata o inciso III do art. 36, a base de cálculo da contribuição social corresponderá ao valor da receita bruta ajustada, quando for o caso, pelo valor das deduções previstas no art. 29.

§ 3º A pessoa jurídica que determinar o Imposto de Renda a ser pago em cada mês com base no lucro real (art. 35), deverá efetuar o pagamento da contribuição social sobre o lucro, calculando-a com base no lucro líquido ajustado apurado em cada mês.

§ 4º No caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a contribuição determinada na forma dos §§ 1º a 3º será deduzida da contribuição apurada no encerramento do período de apuração.

efetivos (anuais) foram pagos; a prescrição dessa multa, pois, é subsidiária à da multa pela falta de pagamento (total ou parcial) do IRPJ e da CSL efetivos (anuais).

Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos.

A interpretação ora expendida ganha maior força a partir do momento em que o IRPJ e a CSL mensais são estimativa, diversamente do que se dava à luz da Lei 8.981/95 em que o IRPJ e a CSL mensal eram efetivos apesar do ajuste anual (ou no mínimo se poderia colocar em discussão que o IRPJ e a CSL mensais eram efetivos, o que não se põe em discussão a partir da Lei 9.430/96).

Por tais razões e sob essa ordem de juízo, nego provimento ao recurso de ofício, para manter a exoneração da multa cominada sobre as diferenças mensais de IRPJ e CSL por estimativa.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de dezembro de 2008


MARCOS SHIGUEO TAKATA