



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

Processo n° 10980.014666/2006-14
Recurso n° 176.943 Voluntário
Acórdão n° **1803-00.663 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 10 de novembro de 2010
Matéria CSLL - AUTO DE INFRAÇÃO DCTF
Recorrente SOCEPPAR S/A SOCIEDADE CEREALISTA EXPORTADORA DE PRODUTOS PARANAENSES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2001

MULTA DE MORA - ESTIMATIVAS DO IRPJ E DA CSLL RECOLHIDAS OU COMPENSADAS EM ATRASO - INAPLICABILIDADE POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A multa de mora, tipificada no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, pressupõe a existência de uma obrigação líquida e certa, cujo *fato gerador tenha efetivamente ocorrido*, o que não se verifica no caso dos recolhimentos ou compensações mensais das estimadas do IRPJ e da CSLL, feitos com atraso, cujo fato gerador só ocorre ao final do período-base de apuração, tornando ilegal, nesta circunstância, a aplicação da penalidade moratória, em consonância com as disposições do art. 112, II do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso, vencidos os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes, relator, e Selene Ferreira de Moraes, que negavam provimento ao Recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luciano Inocência dos Santos. Fará declaração de voto o Conselheiro Walter Adolfo Maresch.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

(assinado digitalmente)

Luciano Inocência dos Santos - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini, Sérgio Rodrigues Mendes e Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 37):

Trata o presente processo do Auto de Infração nº 0010967, às fls. 21/25, cientificado em 01/12/2006 (fl. 35), em que são exigidos R\$ 9.180,46 de multa paga a menor sobre quotas de CSLL, a teor do art. 160 do CTN, art. 1º da Lei nº 9.249, de 1995 e arts. 43 e 61 e §§ 1º e 2º da Lei nº 9.430, de 1996.

2. O lançamento fiscal originou-se de Auditoria Interna na DCTF do quarto trimestre de 2000, em que se constatou a "FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS".

3. Em 29/12/2006, a interessada apresentou a impugnação de fls. 01/12, instruída com os documentos de fls. 13/34, onde alega, em síntese, a denúncia espontânea da infração, a teor do art. 138 do CTN. Cita jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e, ao final, requer o cancelamento do lançamento e a restituição de R\$ 1.020,05 pagos a título de multa de mora.

A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 36):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2000

MULTA DE MORA. PAGAMENTO INTEMPESTIVO. CABIMENTO.

A exigência de multa de mora é devida quando comprovado que o pagamento do débito foi realizado a destempo.

Lançamento Procedente.

Cientificada da referida decisão em 05/02/2009 (fls. 42), a tempo, em 05/03/2009 (informação de fls. 46), apresenta a interessada Recurso de fls. 47 a 57, instruído com os documentos de fls. 58 a 66, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos.

Em mesa para julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

Correto o acórdão recorrido.

Com efeito, tratando-se de pagamento a destempo, tem-se que, em face de expressa determinação legal da exigência da multa de mora quando da ocorrência de **pagamento em atraso** (art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), não cabe pretender afastá-la em caso de denúncia espontânea, a qual, por óbvio, somente se verifica após vencido o débito.

Na denúncia espontânea da infração, o que se denuncia é a **falta de pagamento do crédito tributário**, e não o seu **atraso**, o qual é mera decorrência daquela denúncia.

Por consequência, o que se dispensa, na denúncia espontânea, é a **sanção pelo não-cumprimento de obrigação principal (multa de ofício)**, e não a **penalidade pelo atraso em seu recolhimento (multa de mora)**. Em outras palavras, purga-se o **não-pagamento**, e não a **mora**.

No caso, a denúncia espontânea se deu mediante o próprio **recolhimento em atraso**, não sendo admissível que, sobre esse recolhimento, incida novamente o art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), desta vez para excluir a **multa de mora**.

A **mora** já se consumou, não havendo, por óbvio, como afastá-la pela denúncia espontânea.

Nesse sentido, cita-se acórdão da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes de nº 103-22.100, de 13/09/2005, unânime (grifou-se):

[...].

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA MORATÓRIA – O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que nenhuma infração tenha sido identificada pelo fisco, nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem notas fiscais, venda com preços registrados aquém do real, etc.

Negado provimento ao recurso.

Publicado no D.O.U. nº 229 de 30/11/05.

O mero **atraso**, configurado no pagamento de tributo efetuado após o prazo de seu vencimento estabelecido em lei, é tratado, pelo CTN em dispositivo legal distinto, a saber (sublinhou-se):

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.

Conforme se verifica, o próprio CTN estabelece que, na hipótese de **atraso**, além dos juros de mora, o crédito não integralmente pago no vencimento está sujeito à **imposição de penalidades**, previstas nele ou em lei tributária.

Assim, a falta de pagamento de multa de mora, pela recorrente, sobre a CSLL recolhida após a data de vencimento, em estrita conformidade com a legislação vigente, **constitui-se débito tributário**.

Quanto ao pedido de restituição de R\$ 1.020,05, pago a título de multa de mora no percentual de dois por cento, tem-se por **prejudicado**, por força do entendimento aqui externado.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes

Voto Vencedor

Conselheiro Luciano Inocência dos Santos, Redator Designado

Com a devida *vênia*, ousou divergir, no caso vertente, do posicionamento exarado do brilhante voto da lavra do ilustríssimo Conselheiro Relator Dr. Sérgio Rodrigues Mendes e também do posicionamento do não menos ilustre Conselheiro e decano deste colegiado, que fez sua declaração de voto, Dr. Walter Adolfo Maresch, 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 não expressamente aventada em fase recursal.

A recorrente insurgiu-se no seu recurso voluntário contra a aplicabilidade da multa moratória, asseverando que está sob o abrigo do benefício da denúncia espontânea, preconizado no art. 138 do Código Tributário Nacional – CTN, cuja tese foi afastada pelo Ilmo. Conselheiro Relator.

Verifica-se, pois, que a aplicação da multa de mora, fundamentada no art. 61 da Lei nº 9.430/1996, está sendo contestada no presente recurso, ainda que esta insurgência esteja sendo suscitada de forma bastante modesta e com fundamentos diversos daqueles aplicáveis ao caso em comento.

Destaque-se, porém, que 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 suscito, 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.

Corroborando 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 pelo Ilmo. Conselheiro Relator, 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 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.

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 à insurgência da própria aplicação da penalidade (multa moratória) por outros fundamentos. Senão vejamos.

O deslinde da controvérsia sob exame está em esclarecer se existe ou não a incidência de multa moratória sobre a compensação ou 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 aquelas correspondentes a um percentual sobre a receita bruta da empresa, ou mesmo 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, 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 compensadas ou 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 a compensação ou 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 a compensação ou 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 das compensações ou 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 ou compensados fora do prazo se não ocorreu o fato gerador do tributo.

Se não há fato gerador, não há que sequer falar em obrigação tributária líquida e certa, mas apenas numa 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 ou compensações, 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 conseqüente 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 se. O tempo entra, como fato, no suporte fático de fatos jurídicos. Ora, com ele, nascem direitos, pretensões, ações, ou exceções; ora, com ele, acabam;

(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 n° 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 n° 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 só 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 ou compensação, 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 ou compensação 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 ou compensadas 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.

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, perfilo meu entendimento no sentido de que não há qualquer fundamento legal vigente para a exigência da multa moratória sobre as estimativas do IRPJ e da CSLL pagas 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

Declaração de Voto

Acompanho as conclusões exaradas pelo ilustre conselheiro Dr. Luciano Inocência dos Santos, do não cabimento da exigência de ofício da multa de mora, não extinta por ocasião de recolhimento em atraso de tributo, mas por outros fundamentos.

Com efeito, por longo tempo perdurou entendimento ao meu ver equivocado, de que seria possível a exigência isolada da multa de mora, nos casos em que o contribuinte por qualquer motivo, recolheu o tributo devido em atraso, desacompanhado da penalidade pecuniária.

O entendimento da Administração Tributária ao pretender dar acolhida à previsão legal contida no art. 43 da Lei n 9.430/96, em analisar o recolhimento efetuado no DARF linha a linha (amortização linear), isto é, considerando isoladamente a linha do tributo, a linha dos juros e a linha da multa, não tem ao meu ver sustentação legal.

Conforme foi exposto no bem lançado parecer PGFN CAT n 1.967-2005, onde a douta Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, apreciou a matéria, destaco os seguintes pontos que a meu ver, elucidam bem meu pensamento acerca do assunto:

Ementa. Amortização linear. Impossibilidade. No silêncio do art. 163 do Código Tributário Nacional, aplica-se o disposto no art. 167, por analogia e simetria. Quando se trata da imputação do pagamento entre os valores do “principal”, “multa” e “juros”, de um mesmo crédito tributário, a amortização proporcional é a única forma admitida pelo Código Tributário Nacional.

(...)

7. Do exposto, à toda evidência, o raciocínio desenvolvido no âmbito da Secretaria da Receita Federal para fundamentar a criação da chamada “Amortização Linear” não resiste a uma interpretação sistemática que leve em consideração o disposto no Código Tributário Nacional, como norma geral em matéria de legislação tributária. (...)

9. No que diz respeito ao artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, temos que o objetivo do legislador foi o de permitir o lançamento de ofício de todas as multas (multas de ofício e multas de mora), bem como dos juros de mora, de forma isolada ou conjunta, através da sistemática do chamado –auto de infração sem tributo. É de se observar que, tanto a multa (de ofício ou de mora) quanto os juros não estariam vinculados a um determinado valor de tributo, isto é, ocupariam no DARF o campo do valor principal e sobre eles é que incidiria o percentual de juros de mora previsto no parágrafo unido do art. 43 da Lei nº. 9430/1996.

10. Já o art. 44, I e § 1º, II da Lei nº. 9.430/1996 criou uma nova possibilidade para a Administração Tributária Federal ao determinar o lançamento de multa de ofício isolada decorrente do recolhimento do tributo atrasado sem o pagamento da respectiva multa de mora. Tal lançamento se dá sem o prejuízo do lançamento de forma isolada da multa de mora não paga, na forma do art. 43. Em ambos os casos não haveria vinculação a um determinado valor de tributo, isto é, ambas as multas ocupariam em DARFs distintos o campo do valor principal e sobre esse principal é que incidiria o percentual de juros de mora previsto no parágrafo único do art. 43 da Lei nº. 9430/96.

11. Desse modo, muito embora os artigos 43 e 44 da Lei nº. 9430/96 tenham criado novas práticas para a Administração Tributária Federal, não temos dúvida de que não determinaram o tratamento das três rubricas componentes do DARF (valor principal, multa e juros) como créditos estanques para efeito de imputação de pagamento. Isto porque não se deve confundir a

rubrica ou campo do DARF ocupado com a natureza do crédito que lá tem lugar. Veja-se que o que a lei determina é que determinados créditos (multas de ofício, multas de mora não pagas, juros de mora não pagos) sejam lançados isoladamente, isto é, sem tributo, mas com a incidência de juros SELIC. Coincidentemente, para que tais créditos sejam lançados de modo isolado, deverão ocupar no DARF a posição de – principal - . Daí decorre que uma mesma rubrica ou campo do DARF pode abrigar créditos de tributos, multa de mora, multa de ofício ou juros de mora. Na prática, é o adjetivo – isolado - , que se opõe ao termo – vinculado -, que determina que certo tipo de crédito ocupará o campo reservado ao valor principal no DARF. Indubitavelmente, tal não implica de modo necessário na adoção de um método de amortização linha a linha do documento de arrecadação.

(...)

14. Na esteira da recomendação do uso da analogia como forma primeira de integração, para o caso em apreço, entendemos ser de boa técnica jurídica a utilização do texto do art. 167 da própria norma geral de Direito Tributário, a saber (grifo nosso):

(...)

16. Essa mesma constatação foi feita pela Secretaria da Receita Federal através da aprovação da Nota Cosit n.º. 106, de 20 de abril de 2004, que também fez considerações ao estudo sob exame, in litteris (grifo nosso):

'5. Isto posto, cumpre desde logo asseverar que o regramento da imputação de pagamentos a débitos tributários deve ser inicialmente buscado na Lei nr. 5.172/66 – CTN, norma que prevê o pagamento como forma de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso I) e que regula esse instituto em seus artigos 157 a 169, os quais correspondem às Seções II e III do Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do aludido Código. 6. Mediante leitura dos aludidos dispositivos legais, verifica-se que o CTN não aborda diretamente a questão da imputação do pagamento efetuado pelo sujeito passivo entre as parcelas que compõem o débito tributário (principal, multa e juros moratórios). 7. Em seu art. 163, o CTN apenas determina que a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, na hipótese de existência simultânea de dois ou mais débitos do sujeito passivo, in verbis: (...)

8. Uma vez que o art. 163 do CTN não fixou regra de precedência entre tributo, multa (de mora ou de ofício) e juros moratórios – parcelas em que se decompõe determinado débito do contribuinte com a Fazenda -, poder-se-ia desde logo inferir, a contrario sensu, que o CTN teria dado idêntico tratamento, no que se refere à imputação de pagamentos, entre referidas exações. 9. Tal entendimento é então ratificado pelo 167 do CTN, que estabelece que a restituição total ou parcial do tributo dá à restituição, na 'mesma proporção', dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, in verbis: (...). 10. A partir de uma interpretação conjunta dos arts. 163 e 167 do CTN, chega-se a conclusão de que referido Diploma Legal não só estabelece, na imputação de pagamentos pela autoridade administrativa, a inexistência de precessão entre tributo, multa e juros moratórios, como também veda ao próprio sujeito passivo estabelecer precedência de pagamento entre as parcelas que compõem um mesmo débito tributário ou seja, veda ao sujeito passivo imputar seu pagamento

apenas a uma das parcelas que compõem o débito tributário. 10.1 É que somente se pode falar em obrigatória proporcionalidade entre as parcelas que compõem o indébito tributário se houver obrigatória proporcionalidade na imputação do pagamento sobre as parcelas que compõem o débito tributário.'

17. Com esses argumentos, não nos restam dúvidas de que o método de amortização proporcional é o único atualmente admitido pelo Código Tributário Nacional.

18. Sendo assim, partindo do princípio de que a lei não possui palavras inócuas, resta saber, para por termo às dúvidas levantadas pelo estudo elaborado pela SRF, em que hipóteses se efetivam as previsões do lançamento dos juros de mora isolados (art. 43 da Lei nº. 9.430/96) e do lançamento da multa de ofício isolada decorrente do recolhimento do tributo atrasado sem o pagamento da respectiva multa de mora (art. 44, I e § 1, II da Lei nº. 9430/96). Resolvidas essas controvérsias, também consideramos por consequência resolvida a questão do lançamento conjunto das respectivas parcelas.

19. Para respondermos a essas questões devemos abandonar a seara administrativa e adentrar ao campo judicial, onde o crédito tributário, como um todo ou isoladamente em suas rubricas (tributo, multa, juros), pode ser impugnado. Hipoteticamente, qualquer contribuinte pode conseguir uma ordem judicial preventiva ou repressiva que, sob a pecha de ilegalidade ou inconstitucionalidade da exação, lhe permita não recolher determinada rubrica.

20. Desse modo, a realização do lançamento de é possível quando determinado contribuinte consegue ordem judicial para impedir a formação do seu crédito tributário com essa rubrica. O crédito vem a ser constituído, pago e extinto sem taxa de juros e, ao final do julgamento, decide-se que os juros eram sim devidos. Não resta alternativa ao órgão lançador que não lançar os juros isoladamente. Da mesma maneira ocorre quando o devedor consegue uma ordem judicial prévia para que não seja constituído o crédito tributário com a respectiva multa de mora e aquele vem a ser extinto por pagamento, decidindo-se, ao final do julgamento, que a multa era devida ab ovo. Neste caso, será lançada a multa de ofício isolada prevista no art. 44, I da Lei nº. 9430/96. Outra hipótese seria a obtenção pelo devedor de uma ordem judicial preventiva para o não recolhimento da multa de mora que, ao final da demanda, vem a ser revogada, ensejando o recolhimento da multa de mora em determinado prazo. O devedor, não o fazendo, estará sujeito à multa de ofício isolada de que trata o art. 44, I da Lei nº 9430/96.

26. Ante o exposto, tendo em vista que a adoção do “sistema de amortização linear” não encontra respaldo na legislação citada, que o “sistema de amortização proporcional” é o único admitido pelo Código Tributário Nacional, que a própria Secretaria da Receita Federal (Nota Cosit nº. 106, de 20 de abril de 2004) já se pronunciou nesse sentido e que os créditos tributários submetidos ao método da “amortização linear” carecem de

liquidez e certeza, entendemos que todos os créditos tributários submetidos ao método de “amortização linear” deverão ter a inscrição em Dívida Ativa da União negada ou, caso já realizada, anulada e serem devolvidos para a Secretaria da Receita Federal, acompanhados de cópia deste parecer.

Diante do exposto, comungo do entendimento de que as multas isoladas de ofício (75% reduzidas para 50%), previstas no art. 44, I, § 1º, inciso II da Lei nº 9.430/96, foram anistiadas ante o princípio da retroatividade benigna contido no art. 106, II do CTN, em virtude da revogação do dispositivo pelas Medidas Provisórias 303-2006 e 351-2007.

Já as multas de mora exigidas isoladamente em lançamento de ofício, devem ser canceladas por evidente ofensa às disposições contidas no Código Tributário Nacional que repelem a denominada “amortização linear”, acolhendo somente o método de “amortização proporcional” para exigência de diferenças havidas por recolhimento a menor de tributos federais em atraso.

Destarte, considero que a imputação proporcional é a única forma de se dar pleno atendimento à interpretação harmônica das regras contidas no Código Tributário Nacional nos casos de recolhimento de tributo em atraso, realizado com insuficiência em virtude da incidência dos acréscimos legais de juros e/ou multa de mora.

Assim, nos casos de recolhimento de tributo em atraso, deve ser considerado o recolhimento como um todo, aplicando-se a imputação proporcional, restando descabida a cobrança isolada de multa de mora.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch