



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

Processo n° 13603.721112/2014-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-001.975 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2016
Matéria IRPJ e CSLL - AI Reajuste das bases de cálculo e estimativas não pagas/multa isolada
Recorrente ITAMINAS COMÉRCIO DE MINÉRIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DIPJ. AUTUAÇÃO.

Os valores de tributos informados em DIPJ, cuja natureza é meramente informativa, estão sujeitos ao lançamento tributário, *ex officio*, se não foram devidamente recolhidos ou informados em DCTF, declaração na qual constituem confissão de dívidas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS.

A exigência de multas isoladas pelo não pagamento de estimativas mensais de tributos não pode subsistir se a contribuinte informou os valores devidos em DCTF, ou, ainda, se a administração tributária facultou o parcelamento para recolher tais valores, após o encerramento dos anos-calendários, ao qual a contribuinte aderiu e estava em dia antes da autuação.

MULTA DE OFÍCIO. REGULAR.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, por falta de pagamento ou recolhimento, por falta de declaração e por declaração inexistente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora, vencidos os conselheiros Alberto Pinto Souza Júnior, Marcelo Calheiros Soriano e Luiz Tadeu Matosinho Machado que negam provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich – Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Alberto Pinto Souza Júnior, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Marcelo Calheiros Soriano, Rogério Aparecido Gil, Ana de Barros Fernandes Wipprich, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 06-53.110/15, proferido pela Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba/PR, que decidiu: "(...) a) declarar a nulidade do Acórdão nº 06-49.708, de 23/10/2014, que por erro manifesto da autoridade julgadora, deixou de observar que o sujeito passivo havia apresentado DCOMP com o mesmo pleito que constava da peça impugnatória, as quais se encontravam em análise na Delegacia de origem; b) rejeitar as preliminares levantadas; c) indeferir o pedido de utilização de valores disponíveis a fim de reduzir o montante da exigência e; d) julgar improcedente a impugnação apresentada mantendo integralmente as exigências de IRPJ e CSLL (...).

Os Autos de Infração (e-fls. 648 a 678) foram lavrados contra a empresa para as exigências de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, e multa isolada pelo não pagamento das estimativas mensais dos referidos tributos no mesmo período, no valor total de R\$ 241.169.803,35 (incluído multa de ofício de 75% incidente sobre os tributos não recolhidos e juros de mora), restando explicitado no Termo de Verificações de e-fls. 631 a 647 que:

(i) da análise das DIPJ 2011, 2012 e 2013 entregues pela contribuinte apurou-se IRPJ e CSLL a pagar nos ajustes anuais; estes valores não foram pagos ou declarados em DCTF; foram contabilizados em "provisões de IRPJ e CSLL" (Livro Razão);

(ii) a empresa autuada "(...) constituiu provisão de IRPJ e CSLL diferido (contas contábeis 120401000001 e 120401000002) com base em prejuízos acumulados e base de cálculo negativa de CSLL, sendo objeto de compensação limitada a 30% do lucro tributável. Verificamos que o contribuinte, na sua contabilidade, compensou o prejuízo fiscal na apuração das estimativas mensais dos AC 2010 e 2011. Entretanto, em alguns meses houve pequena diferença a maior, desrespeitando o limite de 30%. No AC 2012 não houve saldo de prejuízo fiscal a compensar. Contas contábeis 21301000060 e 21301000070."

(iii) a fiscalização "Com base nos dados da contabilidade do contribuinte, nas informações das DIPJ 2010, DIPJ 2011 e DIPJ 2012, nas informações das DIRFs e considerando as estimativas compensadas por meio de PERDCOMP e ainda compensando o IRPJ e CSLL diferido - prejuízo fiscal (CC 120401000001 e 120401000002) limitado a 30%, calculamos o IRPJ e CSLL anual a lançar em cada ano-calendário (...)"

(iv) resultou dos cálculos efetuados e reajustes:

AC	IRPJ a pagar	CSLL a pagar
2010	16.307.903,39	2.218.733,46
2011	35.484.626,24	9.512.988,80
2012	25.725.203,19	9.238.976,92

(v) a fiscalização verificou, em diversos meses dos três anos-calendários auditados (tabelas às e-fls. 638 e 639 - TVF), "(...) estimativas que, embora declaradas em DCTF e contabilizadas pelo contribuinte não foram pagas ou compensadas, mas objeto de pedido de parcelamento ordinário. Conforme relatado no item 1), o parcelamento foi considerado indevido e cancelado pela administração, em despacho proferido pela SACAT/DRF/CONTAGEM-MG (anexo), ficando os pagamentos efetuados disponíveis para restituição. De acordo com o previsto pela legislação, para estas estimativas foram lançadas multa isolada de 50% (...)"

Há ainda considerações no referido Termo de Verificações Fiscal sobre IOF lançado sobre operações de mútuo, cuja autuação foi formalizada em outro processo administrativo fiscal (processo nº 13603.721113/2014-17), não sendo matéria a ser apreciada no presente litígio administrativo.

Impugnado o feito fiscal, houve a prolatação do Acórdão nº 06-49.708/14, posteriormente declarado nulo pela mesma Turma Julgadora de Primeira Instância, e decidido no acórdão ora recorrido a respeito da lide, consoante ementa do julgado válido:

NULIDADE DO ACÓRDÃO Nº 06-49.708, DE 23/10/2014.

Impõe-se declarar a nulidade do Acórdão nº 49.708 de 23 de outubro de 2014, posto que os valores pleiteados na impugnação também foram objeto de DCOMP analisadas pela Delegacia de origem.

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS NO PRAZO APROPRIADO. TRIBUTO APURADO AO FINAL DO ANO CALENDÁRIO NÃO DECLARADO EM DCTF. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS EM PERCENTUAL SUPERIOR AO PERMITIDO. REAJUSTAMENTO DAS BASES DE CÁLCULO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Tendo sido cancelados os processos de parcelamento onde, indevidamente a interessada incluiu os valores de estimativas não recolhidos nos prazos apropriados e, restando comprovado que ao final dos períodos analisados foi apurado IRPJ e CSLL a pagar, não declarados em DCTF e, comprovando-se que em alguns dos meses dos anos calendário de 2010 e 2011 compensou prejuízo em montante superior ao permitido pela legislação de regência, correto a reajustamento das bases de cálculo dos exercícios em análise e o lançamento de ofício, dos valores efetivamente devidos.

NULIDADE

Não se cogita acerca de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. IRREGULARIDADE. LANÇAMENTO.

O MPF é instrumento de controle da ação fiscal, que não faz parte do auto de infração ou do processo administrativo fiscal. Qualquer irregularidade porventura encontrada naquele documento não causa qualquer prejuízo ao sujeito passivo, pelo que não tem o condão de macular o lançamento.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE

É cabível, por disposição literal de lei, a incidência da multa à razão de 75%, sobre o valor do imposto lançado em procedimento de ofício, que deverá ser exigida juntamente com o imposto não pago espontaneamente pelo contribuinte.

ESTIMATIVAS NÃO PAGAS - IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA CUMULADA COM MULTA PROPORCIONAL AO TRIBUTO LANÇADO- APLICAÇÃO DE DUPLA PENALIDADE SOBRE A MESMA INFRAÇÃO.

A multa de 75% é aplicável pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL devidos, levantados na ação fiscal e conforme apuração realizada no final do ano-calendário, enquanto a multa isolada de 50% é aplicável, sobre as estimativas mensais não recolhidas por aquele que optou pela apuração anual. São duas modalidades punitivas que incidem sobre fatos infracionais distintos inexistindo dupla penalização.

TRIBUTAÇÃO CORRELATA AO DO IRPJ. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS - CSLL

Sendo uma mesma infração fato gerador que enseja a incidência de outro tributo, a mesma sorte terá o auto de infração correlato observada sua base de cálculo, período de apuração e alíquota própria.

A empresa interpôs tempestivamente¹ o Recurso de e-fls. 1065 a 1096, reiterando os termos da defesa exordial, em síntese:

1) os Autos de infração foram lavrados para exigir da recorrente tributos que foram declarados, todavia com multa de 75% e imposição de multa isolada incidente sobre estimativas mensais supostamente não recolhidas;

2) em preliminar, argüi que os lançamentos padecem de nulidade, pois (i) não motivação fática para os lançamentos tributários, (ii) os lançamentos foram realizadas por autoridade fiscal diversa daquela que já estava preventa;

2.a) há contradição no Termo de Verificação Fiscal, com relação às estimativas, pois a própria fiscalização afirma que as estimativas mensais foram declaradas em DCTF, escrituradas na contabilidade, e, apesar de não haver recolhimentos, foram compensadas por meio de Per/Dcomp; a própria fiscalização apresenta 28 pagamentos de estimativas;

2.b) em relação ao tributos exigidos, a fiscalização afirma que houve insuficiência dos valores declarados em DIPJ pela recorrente, mas efetua os lançamentos nos mesmos valores declarados;

2.c) a própria instância julgadora *a quo* teve dificuldade para entender o lançamento tributário, por deficiente a fundamentação fática, que teve que julgar o litígio duas vezes;

2.d) a motivação deficiente ou ausente e afirmações contraditórias inviabilizam o direito à ampla defesa da recorrente e ensejam a nulidade dos lançamentos tributários; discorre extensamente sobre o assunto;

¹ AR – 27/07/2015, e-fls. 1063; Recurso – 31/07/2015, e-fls. 1065

2.e) a fiscalização iniciou-se na DRF em Contagem/MG, consoante se verifica do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF; entretanto, os Autos de Infração foram lavrados pela seção de fiscalização da DRF em Sete Lagoas/MG, padecendo de nulidade por ausente a competência; cita ofensa ao artigo 7º, §3º do Decreto nº 70.235/72;

3) no mérito, insurge-se contra as exigências fiscais dos tributos não recolhidos por já haverem sido confessados pela recorrente; cita jurisprudência a respeito de débitos declarados em DCTF;

3.a) exhibe extratos constantes dos autos de estimativas mensais declaradas em DCTF (código 2362- IRPJ / código 2484- CSLL) e requer a nulidade dos lançamentos tributários que não consideraram os referidos valores já confessados e, se assim não for, ao menos que tais valores sejam decotados dos valores exigidos de ofício, tanto em relação aos tributos, quanto em relação às multas isoladas;

3.b) a exigência de multa isolada sobre valores objetos de parcelamento não pode prosperar; em 03/12/2012 a DRF em Contagem enviou uma Carta Cobrança (CCEI nº 002/2012) determinando que a recorrente regularizasse seus débitos de IRPJ e CSLL-estimativas, facultando o parcelamento da dívida (documento anexado à impugnação); em 28/01/2013, a recorrente protocolizou o Pedido de Parcelamento de Débitos (Pepar); o parcelamento foi deferido e a recorrente estava pagando as parcelas já tendo efetuado 17 pagamentos (de 60), no valor aproximado de R\$40.000.000,00;

3.c) um dia antes da lavratura dos Autos de Infração, em 26/05/2014, a DRF emitiu uma carta comunicando a anulação do parcelamento e informando que os valores já pagos estariam à disposição para utilização em futuros pedidos de compensação;

3.d) por conseguinte, existiam os pagamentos das estimativas por meio de parcelamento autorizado pela DRF, não sendo cabível a exigência das referidas multas isoladas;

3.e) por outras razões a cobrança da multa isolada por descumprimento de obrigação principal afigura-se absurda - cita acórdãos administrativos antigos (proferidos em 2001 e 2003);

3.f) argúi que a multa isolada preceituada no artigo 44, inciso II (pagamento de tributo em atraso sem a multa moratória), no percentual de 75%, é incompatível com aquela preceituada no artigo 47, prevista no percentual de 20%, ambas da Lei nº 9.430/96; o legislador pune mais gravosamente quem pagou o tributo em atraso, do que aquele contribuinte que não pagou nada;

3.g) ataca a cobrança de juros isolados, pelas mesmas razões (item 3.f);

3.h) defende ser impossível cobrar as multas isoladas após o encerramento do ano-calendário, só podendo ser aplicada a multa pelo não recolhimento de estimativas dentro do próprio ano-calendário; alega ser pacífica a jurisprudência administrativa neste sentido;

3.i) se as multas isoladas não forem afastadas, devem ser aplicadas respeitando-se os limites impostos pelos valores dos tributos devidos ao final do ano-calendário (apurados no ajuste);

3.j) argumenta que a cominação da multa isolada e da multa de ofício constitui *bis in idem* sobre o mesmo fato infracional, não podendo haver a concomitância, invocando a aplicação da Súmula CARF nº 105.

A recorrente cita vários acórdãos administrativos para corroborar as teses esposadas.

Em sessão, fez sustentação oral pela recorrente, Dr. Daniel Pereira Artuzo, OAB nº 104.608/MG.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo.

A fiscalização, consoante Autos de Infração lavrados e Termo de Verificações Fiscal, autuou a recorrente:

a) a recolher IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, apurados no ajuste anual e declarados em DIPJ, mas que não foram declarados em DCTF, nem pagos espontaneamente; adequou as compensações efetuadas na contabilidade, mensalmente, dos tributos devidos a título de estimativas com os prejuízos fiscais acumulados, por força do limite legal de 30%;

b) aplicou multa isolada em decorrência das estimativas mensais de IRPJ e CSLL dos anos em questão (2010, 2011 e 2012) não terem sido recolhidas no prazo legal.

Preliminarmente, a recorrente argúi a nulidade dos lançamentos tributários, pois não entendeu a motivação fática de terem sido realizados.

No que respeita à exigência das multas isoladas pelo não pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL, argúi contradição no Termo de Verificações, pois ao mesmo tempo que a autoridade fiscal diz que as estimativas não foram quitadas, demonstra que foram devidamente contabilizadas, informadas em DCTF e foram compensadas por Per/Dcomp; sem adentrar-se à adesão ao parcelamento das estimativas, consoante orientado pela própria administração tributária, regularmente pago, sendo que, em um segundo momento (após o pagamento de 16 parcelas) os parcelamentos foram anulados pela própria administração tributária. A própria fiscalização aponta 28 estimativas quitadas no período.

E no que tange à exigência dos tributos anuais, diz não entender a lavratura de Autos de Infração e cominação de multa de ofício, pois a fiscalização atribui insuficiência dos tributos declarados em DIPJ, mas efetua lançamentos no mesmo valor.

Analisando o Termo de Verificações e Autos de Infração, constata-se que não merecem guarida as preliminares de nulidade suscitadas da recorrente.

O Termo de Verificações Fiscal é explícito quanto a todos os fatos e elementos constantes dos autos e que ensejaram as autuações.

Na ordem contestada pela recorrente, o item 3 - "Multa isolada pelo não recolhimento de estimativas" - a autoridade fiscal explica minuciosamente a previsão da multa isolada aplicável aos casos de não recolhimento das estimativas que deixarem de ser pagas no ano-calendário a que correspondem (transcreve, inclusive, os artigos 2º e 44 da Lei nº 9.430/96) e apresenta planilhas demonstrando os valores devidos mês a mês, aqueles que foram compensados e os saldos remanescentes dos valores sujeitos à multa de 50%, por não terem sido pagos ou compensados (dos três anos auditados). Todos os 28 valores levantados na fiscalização como devidamente compensados (Per/Dcomp) foram alocados nas referidas

planilhas e devidamente considerados, para não haver a cominação da multa isolada de forma indevida.

Também no item 1 - "Da vedação legal para o parcelamento de estimativas" - a fiscalização explica as razões dos parcelamentos terem sido anulados, de ofício, por flagrante ofensa ao inciso VI do artigo 14 da Lei nº 10.522/02 e, por conseguinte, da desconsideração dos valores parcelados como estimativas efetivamente pagas, elaborando planilha demonstrativa correspondente.

E no item 2 - "IRPJ e CSLL - Insuficiência de declaração/recolhimento" - a fiscalização além de esclarecer que verificou as estimativas dos tributos efetivamente compensadas, bem como a existência de IRRF a compensar (DIRF), restou explícito que os valores declarados em DIPJ não foram recolhidos, nem declarados em DCTF, razão pela qual procedeu aos lançamentos, inclusive, respeitando os ajustes efetuados pela contribuinte na sua contabilidade nas contas de provisão de IRPJ e CSLL - diferido *versus* saldo de prejuízos acumulados, adequando alguns valores ao limite legal permitido de 30%.

Observe-se que a fiscalização não procedeu ao lançamento tributário de valores de IRPJ e CSLL idênticos àqueles informados em DIPJ pela recorrente (DIPJ/11/12/13), conforme insurge-se, pois, em seus cálculos, considerou as estimativas devidamente compensadas e os valores retidos pelas fontes, nos três anos-calendários, os quais não constaram das referidas DIPJ, bem como procedeu à compensação com prejuízo fiscal no ano de 2010 e 2011, exigindo por meio dos Autos de Infração valores menores do que aqueles informados nas declarações. Verifique-se:

Anos-calendários/ Tributos	DIPJ/11/12/13 (e-fls. 459 a 494)	Valores lançados <i>ex officio</i> (e-fls. 637)
2010/IRPJ	17.212.953,53	16.307.903,39
2010/CSLL	8.864.564,20	2.218.733,46
2011/IRPJ	50.745.987,77	35.484.626,24
2011/CSLL	18.276.927,30	9.512.988,80
2012/IRPJ	25.771.767,59	25.725.203,19
2012/CSLL	9.283.421,60	9.238.976,92

Desta forma, a motivação fática dos lançamentos tributários foi devida e regularmente explicitada à recorrente, não ensejando qualquer nulidade do ato administrativo.

O segundo ponto arguido em preliminar, que ensejaria nulidade dos lançamentos por haverem sido lavrados por autoridade fiscal diversa daquela que estaria preventa no entender da recorrente, também deve ser de plano afastada.

Apesar do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF ter no cabeçalho grafado "Delegacia da Receita Federal em Contagem", verifica-se que foi efetivamente emitido e assinado pela Superintendência da 6ª Região Fiscal, órgão a que todas as delegacias da referida região se submetem hierarquicamente. Além disto, verifica-se que a autoridade fiscal designada pelo referido mandado de

fiscalização foi a mesma autoridade que lavrou desde o Termo de Início de Fiscalização (já esclarecido que pertence à seção de fiscalização da DRF em Sete Lagoas/MG), até o ato administrativo dos lançamentos tributários. É de se salientar que o Termo de Início de fiscalização é o ato que efetivamente inicia o procedimento fiscal e estabelece a prevenção jurisdicional, segundo o artigo 7º, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal (PAF):

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

A autoridade fiscal responsável e designada pela Superintendência Regional para realizar o procedimento de fiscalização sempre foi a mesma, pelo que insubsistente as argumentações da recorrente.

Ademais, sendo o servidor competente para o ato administrativo do lançamento tributário, não ensejaria a nulidade dos lançamentos ainda que fosse de outra jurisdição, nos termos do artigo 9º, §2º, do PAF² e da Súmula CARF nº 27:

Súmula CARF nº 27: É válido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo.

Constata-se, por conseguinte, que os lançamentos tributários pautaram-se com suficiente clareza a fim de a contribuinte exercer o direito a sua defesa de forma ampla e foram realizados por agente competente, afastando-se as alegações de nulidade (artigo 59 do Decreto nº 70.235/72³).

Ao adentrarmos ao exame das razões meritórias da recorrente, vários pontos devem ser destacados.

Deve ser esclarecido à recorrente que as exigências do IRPJ e CSLL nos valores apurados pela fiscalização (menores do que aqueles que constaram nas DIPJ, como visto acima) ocorreu pela ausência de recolhimento dos referidos valores e informações em DCTF.

A empresa inconforma-se em ter contra si lavrado os Autos de Infração para exigências de tributos informados em DIPJ, com multa de ofício (75%), entendendo ser a DIPJ um instrumento de confissão de dívida. Tal tese não procede.

A DIPJ é um documento cuja natureza é meramente informativa, não podendo se equiparar à DCTF, cujos débitos declarados constituem confissão de dívida e independem de outro procedimento da Administração Tributária para serem efetivamente inscritos em dívida pública da União e exigidos judicialmente (IN SRF nº 126/98. art. 7º, §1º).

Cabível, portanto, os lançamentos tributários, nada havendo a reparar neste tópico da autuação fiscal, que observou rigidamente as normas tributárias aplicáveis à situação fática deparada e procedeu às deduções dos impostos devidos com os IRRF espelhados em DIRF nas quais constou a empresa como beneficiária de IR retidos por fontes pagadoras e computou os valores das estimativas que foram efetivamente compensadas (Per/Dcomp). Além de respeitar o *modus operandi* contábil da

² § 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

³ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

empresa em deduzir mensalmente dos tributos devidos o valor correspondente ao saldo acumulado de prejuízo fiscal (limitando os valores a 30%).

No que respeita à exigência das multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas mensais durante os anos-calendários em questão, ousou divergir do entendimento esposado pela Turma de Julgamento de Primeira Instância pelas razões a seguir expostas.

A norma tributária instituiu a obrigatoriedade do recolhimento de estimativas mensais de tributos a quem optasse pelo regime de apuração do lucro na forma real (art. 2º da Lei nº 9.430/96, já transcrito neste voto) e estipulou penalidade para quem descumprisse a norma (também transcrita, artigo 44 da Lei nº 9.430/96).

Ocorre que a estimativa mensal embora possua características de antecipação de tributo, assim não se coaduna de forma absoluta, pois ainda que apure-se prejuízo/base de cálculo negativa ao final do ano-calendário, quando efetivamente ocorrem o fatos geradores dos tributos IRPJ e CSLL, sujeitos à apuração anual, se o contribuinte não honrou a obrigatoriedade de pagar as estimativas sujeitar-se-á, exclusivamente, à penalidade, consoante estipulado na norma de regência (excetuando-se da obrigatoriedade, se procedeu ao levantamento de balanços de redução/suspensão - art. 35 da Lei n.º 8.981/95).

A Instrução Normativa nº 93 de 1997, ao disciplinar a matéria, expressamente previu a aplicação da multa após o ano-calendário, nos seguintes termos (grifei):

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.

Paradoxalmente, a Administração Tributária admite que as estimativas mensais, cujo recolhimento é obrigatório dentro do ano-calendário, sejam informadas em DCTF e inscritas e dívida ativa da União. Ora, ao admitir que tais "débitos" tributários sejam confessados e possibilitada a sua exigência em seara de execução fiscal, sem a análise de o tributo apurado ao final do ano-calendário restou ser devido ou não, de plano, entendo ser impraticável a exigência de qualquer penalidade, se a contribuinte confessou estes débitos em DCTF.

Abro parênteses para apenas dar notícia que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional já muito debateu sobre este tema profundamente e editou pareceres⁴, que não vem ao caso serem manifestos neste voto, a respeito da possibilidade de cobrar-se as estimativas após o encerramento do ano-calendário, em instância judicial, haja vista esta natureza híbrida de antecipação de tributo e compromisso do contribuinte em antecipar caixa ao Tesouro Nacional.

⁴ Parecer PGFN nº 1658/2011

<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/16582011>

Mas, no presente caso, a extravagância da Administração Tributária (que jurisdiciona a contribuinte) não limita-se a exigir a DCTF para as estimativas mensais de tributos, mas ao verificar os não recolhimentos, após os encerramentos dos anos-calendários (2010, 2011 e 2012), em dezembro de 2012 (CCEI nº 002/2012), intima a recorrente a proceder aos pagamentos das estimativas, não das penalidades a que estava neste momento sujeita pela lei, destaquei. Nesta oportunidade, poderia ter-se lavrado os Autos de Infração (até o mês de outubro de 2012) para exigência das multas isoladas, mas nunca exigir-se as estimativas mensais não recolhidas (exceto as estimativas mensais de IRPJ e CSLL de competência de novembro de 2012).

E, continuou a disparidade, a Administração Tributária facultou à contribuinte parcelar débitos desta natureza - débitos de estimativas, cobrados após o encerramento do ano-calendário-, procedimento taxativamente proibido por lei, como bem destacado no acórdão decorrido. Mas, a própria Administração Tributária deferiu o parcelamento. Para depois anulá-lo, por infringir as normas de regência. Destaque-se que o parcelamento das estimativas, por claro, não pode existir, pois as estimativas mensais de tributos não recolhidas dentro do ano-calendário não são antecipações de tributos e não podem ser exigidas após a apuração dos tributos realizada no encerramento do ano-calendário. Só subsiste a exigência das penalidades após a apuração dos tributos.

Ora, a carta de cobrança e os documentos de parcelamentos deferidos, os próprios pagamentos das referidas estimativas efetuados até que a fiscalização representasse a recorrente para expurgá-la dos parcelamentos impróprios, comprovam que o procedimento da Administração Tributária que jurisdiciona a recorrente é uma prática reiterada, nos termos do inciso III do artigo 100 do Código Tributário Nacional:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...)

Destarte, as estimativas estavam sendo pagas pela recorrente, ato indevido e, com efeito, anulável, porém induzida pela Administração Tributária que, ao conduzir a recorrente a agir de determinada forma, legislou nesta matéria ao arrepio daquilo que as normas tributárias estipulam sobre a exigência de estimativas mensais e penalidades correlatas.

Insubsistente a exigência das multas isoladas no presente caso, por conseguinte, por força do parágrafo único do artigo 100 do CTN:

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

(grifos não pertencem ao original)

Afastada a exigência das multas isoladas pelos não recolhimentos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, deixo de me manifestar sobre as outras arguições a respeito desta penalidade, inclusive a respeito da

concomitância desta multa e da penalidade exigida de ofício pelos tributos não pagos, nem declarados em DCTF, embora apurados em DIPJ.

A respeito desta penalidade, consoante explicitado no início deste voto, as exigências, realizadas de ofício, de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012, pela lavratura dos Autos de Infração objetos dos presentes autos enseja a cominação da multa regular, própria dos procedimentos realizados em virtude de lei pela autoridade administrativa competente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Nada mais a apreciar, voto pelo exposto, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter as exigências de IRPJ e CSLL, com os acréscimos legais devidos, e exonerar as exigências das multas isoladas pelo não recolhimentos de estimativas mensais objetos destes autos.

Observo que o SAPLI da contribuinte deve ser devidamente ajustado, pela unidade que jurisdiciona a contribuinte, com os cálculos realizados de ofício pela fiscalização na apuração dos tributos objetos destes autos.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich