



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10140.003470/2004-16
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.804 – 1ª Turma
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria Multa - Estimativas não recolhidas
Recorrentes TELEMS CELULAR S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. SÚMULA CARF Nº 104.

O lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. LANÇAMENTO POSTERIOR AO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de CSLL relativas a períodos de apuração anteriores à Lei nº 11.488/2007, é cabível a cobrança da multa isolada após o término do ano-calendário, desde que tais diferenças não decorram de infração que tenha dado causa à redução de CSLL apurada no balanço de encerramento do mesmo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator) e Cristiane Silva Costa, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rego (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos por **TELEMS CELULAR S.A.** (doravante “**contribuinte**”) e **FAZENDA NACIONAL** (doravante “**PFN**”), em face do acórdão nº **1302-00.128** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela então 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

No caso, o contribuinte foi autuado para a exigência de multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais relativas à CSLL dos períodos de janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho, setembro e novembro de 1999; março, abril, maio, junho e agosto de 2000; novembro e dezembro de 2001; fevereiro, abril, junho, setembro e dezembro de 2002.

O recurso especial interposto pela PFN versa sobre o reconhecimento de decadência, enquanto que o recurso especial do contribuinte versa sobre a aplicação da multa isolada decorrente de suposta insuficiência de recolhimento da estimativa mensal, em que a autuação fiscal ocorreu após o encerramento do respectivo ano-calendário.

A decisão restou assim ementada:

DECADENCIA.

Afastada a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91, declarado inconstitucional pela Simula Vinculante nº 08 do STF, as contribuições sociais se submetem ao prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIENCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IRRELEVANCIA.

Inexistente no preceptivo legal óbice ao lançamento da multa pela falta de recolhimento de antecipações obrigatórias (estimativas) após o encerramento do período de apuração, há que se manter a exação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, reconhecer a decadência em relação ao período de 1999, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Suplente Convocado) e Marcos Rodrigues de Mello. Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), Natanael Vieira dos Santos (Suplente

Convocado) e Irineu Bianchi. Designado o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães para redigir o voto vencedor.

Tendo em vista a juntada aos autos de acórdão equivocado, pertinente a outro processo administrativo, foram opostos embargos de declaração pela PFN. Os aludidos embargos foram acolhidos e o equívoco foi sanado (**e-fls. 634 e seg.**).

A PFN, então, interpôs recurso especial, em que sustenta ser equivocado o entendimento do acórdão recorrido ao reconhecer a extinção dos créditos tributários referentes à multa isolada, do **período de 1999**, pela ocorrência de decadência, em face do transcurso do lapso temporal de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, §4, do CTN, tendo em vista que o prazo aplicável seria aquele previsto no art. 173 do CTN (**e-fls. 639 e seg.**). O referido recurso foi admitido por despacho (**e-fls. 626 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões em que requer não seja conhecido o recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, que lhe seja negado provimento (**e-fls. 659 e seg.**).

Por sua vez, o contribuinte interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação quanto à exigência da multa isolada pelo fato de o respectivo auto de infração ter sido lavrado após o encerramento do exercício fiscal (**e-fls. 714 e seg.**), o qual foi admitido por despacho (**e-fls. 811 e seg.**).

A PFN apresentou contrarrazões, em que, embora não apresente qualquer fundamento para o não conhecimento do recurso especial do contribuinte, requer, ao final, que lhe seja seguimento e que, no mérito, lhe seja negado provimento (**e-fls. 815 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

Quanto ao recurso especial interposto pelo contribuinte, compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto, razão pela qual não merece reparo, adotando-se neste voto os seus fundamentos.

Com relação ao recurso especial interposto pela PFN, requer o contribuinte que este não seja conhecido por ausência de cotejo analítico entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma de divergência, bem como pela não apresentação do inteiro teor deste.

Compreendo não assistir razão ao pleito do contribuinte de não conhecimento do recurso especial da PFN, devendo ser este conhecido, nos termos do despacho de admissibilidade.

No caso, a PFN indicou como paradigmas de divergência os acórdãos n. 1801-000.801 e n. 101-96215, reproduzindo a integralidade de suas ementas, de forma a suprir a necessidade de juntada do inteiro teor dos respectivos acórdãos, nos termos do art. 67, par. 9, do RICARF então vigente. Além disso, há suficiente cotejo analítico entre o acórdão recorrido

e os paradigmas, de forma a evidenciar que, ao contrário daquele, que adotou o prazo decadencial do art. 150 do CTN em relação às multas isoladas por insuficiência de estimativas, estes adotaram a contagem prevista no art. 173 do CTN.

Nesse seguir, voto por conhecer ambos os recursos especiais.

1. Recurso especial da PFN: decadência do direito para a exigência de multas

Com relação ao recurso especial interposto pela PFN, merece reforma o acórdão *a quo*, que adotou o prazo decadencial previsto pelo art. 150 do CTN como fundamento para o cancelamento multas isoladas por insuficiência de recolhimento de estimativas.

Deve ser aplicada ao caso a Súmula CARF n. 104, *in verbis*:

Súmula CARF nº 104

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

No caso, tendo em vista que o lançamento tributário ocorreu em 2004, a exigência de multas isoladas atinentes ao período de 1999 não estaria alcançada pela decadência conforme a contagem prevista no art. 173, I, do CTN.

2. Recurso especial do contribuinte: a incidência da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais de CSLL após o fim do exercício fiscal.

O presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais da CSLL.

É importante observar o quanto disposto pela Súmula CARF n. 82: “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.” Ocorre que a multa (acessório) segue por esse mesmo caminho do tributo (principal).

Após o fim do exercício fiscal sem o recolhimento da referida estimativa mensal, nem esta e nem a corresponde penalidade seriam cabíveis, devendo a fiscalização exigir o recolhimento do efetivo tributo por ventura devido e não recolhido a seu tempo, com a multa cabível em razão desse atraso (qualificada, se for o caso). Após esse marco temporal, o bem jurídico em questão (estimativas mensais) deixa de ser exigível, bem como a corresponde penalidade que busca garantir a seu cumprimento espontâneo pelo contribuinte também não é mais exigida pelo legislador.

Assim como os respectivos tributos, as regras que impõem sanções pelo não recolhimento destes apresentam em suas hipóteses de incidência critérios materiais, espaciais e temporais. No caso da multa isolada ora em exame, o seu critério temporal está adstrito ao exercício fiscal em que uma determinada estimativa deveria ser apurada e recolhida pelo contribuinte e não o tenha sido. Apenas na hipótese de a fiscalização exigir estimativas não apuradas e recolhidas no curso do exercício fiscal (até o dia 31.12) é que seria cabível a imposição da correspondente multa isolada.

Merecem destaque algumas decisões proferidas por esta CSRF, que igualmente compreenderam inaplicável aludida multa isolada após o encerramento do ano-calendário:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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.

(Acórdão n. 01-05.875, de 25.06.2008)

Recurso especial negado.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 2001

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE

ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei IV 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 e estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

(Acórdão n. 9101-000.575, de 18.05.2010)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

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 sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

(Acórdão n. 9101-001.547, de 22.01.2013)

Processo nº 10140.003470/2004-16
Acórdão n.º **9101-003.804**

CSRF-T1
Fl. 904

Voto, portanto, por conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso interposto pela PFN, bem como por conhecer e DAR PROVIMENTO ao recurso interposto pelo contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Flávio Franco Corrêa – Redator designado.

A Fiscalização descreve que apurou diferenças de estimativa de CSLL não recolhidas, referentes aos fatos ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho, setembro e novembro de 1999; março, abril, maio, junho e agosto de 2000; novembro e dezembro de 2001; fevereiro, abril, junho, setembro e dezembro de 2002. Essas diferenças teriam decorrido de divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, que geraram insuficiência de recolhimento da CSLL incidente sobre as bases de cálculo estimadas em função da receita bruta e acréscimos, ou determinadas com base em balanços de suspensão ou redução.

Importa anotar que as infrações em referência não provocaram diferenças a serem exigidas a título de CSLL apurada nas declarações de ajuste, conforme planilha à efl. 185, onde se constata a apuração de saldo negativo de CSLL nos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002. Esse cenário revela-se incompatível com a incidência da multa de ofício proporcional, uma vez inexistente diferença de tributo calculado sobre a base de cálculo anual. Por conseguinte, não há que se falar em concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício proporcional.

Assim postos os fatos e localizando-os no tempo, deve-se assinalar que o pagamento da CSLL por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento da CSLL por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. Por isso, o contribuinte pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso não observe o dever de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995, a teor do disposto na redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

"Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

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

[...]

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 ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente; "

Ressalte-se que não é o caso de aplicação do entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105, pois os autos não versam sobre a incidência concomitante da multa de ofício.

Perceba-se que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, vigente à época, estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já denotava que a multa isolada em lume poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

A opção pela apuração anual já implicava submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa. Nesses termos, não se admite a alegação de que o contribuinte, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não se sujeita à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Todavia, é preciso ter em conta o advento da Lei nº 11.488/2007, que reduziu a multa em questão ao percentual de 50%, *verbis*:

“Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:

“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:

[...]

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.”

Pondo em foco a infração no tempo e não havendo, nos autos, justificativa fundada em balanços/balancetes de suspensão ou redução, mostra-se procedente a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL, consoante o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, já com a redução para 50% prevista na Lei nº 11.488/2007, em decorrência do preceito insculpido no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Conclusão: em face do exposto, deve-se conhecer do Recurso Especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Processo nº 10140.003470/2004-16
Acórdão n.º **9101-003.804**

CSRF-T1
Fl. 907

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa