



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

Processo n° 10283.720999/2009-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.804 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de agosto de 2014
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA DE CSLL
Recorrente SAGEM COMUNICAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/11/2005

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A falta de recolhimento das estimativas de CSLL, na forma prevista nos arts. 2º e 30 da Lei 9.430/1996, sujeita o contribuinte à multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor dos pagamentos mensais não efetuados (art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez, que votaram por dar provimento ao recurso. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Redator *ad hoc*

(Assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

CÓPIA

Relatório

Relatório elaborado pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez.:

“SAGEM COMUNICAÇÕES S A., contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 05.077.181/0001-78, com domicílio fiscal na cidade de Manaus - Estado de Amazonas - Avenida Carvalho Leal, nº 1336, Andar 1º - Sala 1, Bairro Cachoeirinha, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus - AM, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 176/181, prolatada pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém - PA recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 215/222.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Manaus - AM, em 24/07/2009, o Auto de Infração de fls. 26/29, com ciência pessoal, em 31/07/2009 (fl. 26), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 629.959,12, a título de multa exigida isoladamente calculada com base na falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre a base estimada, referente ao exercício de 2006, correspondente ao ano-calendário de 2005.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente ao exercício de 2006, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver falta de recolhimento da contribuição social sobre a base estimada. Infração capitulada nos arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172, de 1966.

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do próprio Auto de Infração (fls. 26/29), entre outros, os seguintes aspectos:

- que o sujeito passivo foi intimado a prestar esclarecimentos por meio do Termo de Intimação, fls. 2, datado de 03 de abril de 2009, enviado por via postal, mediante Aviso de Recepção - AR e recebido dia 07 de abril deste ano;

- que o contribuinte compareceu aos autos em 27 de abril de 2009, por meio de fac símile, fls. 16, solicitando prorrogação do prazo de entrega dos documentos, em razão da empresa haver encerrado suas atividades em 2007;

- que em 17 de junho apresentou os comprovantes de pagamento da CSLL, fls. 19-23 e instrumento de procuração, fls. 18. De acordo com a Ficha 01 - Dados Iniciais, fls. 3, a empresa procedeu à apuração anual da CSLL, estando, portanto, obrigada a efetuar os recolhimentos mensais por estimativa;

- que com base na Ficha 16 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, fls. 5-8, observa-se que o contribuinte apurou CSLL a pagar nos meses de junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro;

- que, todavia, não registrou todos os valores apurados nas DCTF apresentadas ao Fisco, bem como não efetuou os recolhimentos devidos. Saliencia-se que a legislação tributária prevê uma penalidade para essas situações, ou seja, falta de recolhimento de tributo declarado por estimativa e não recolhido;

- que estatui o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Assim, procede-se ao lançamento de ofício da multa isolada de 50% sobre a diferença apurada da CSLL apurada por estimativa no ano-calendário 2005, exercício 2006, relativa aos meses de junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro, não recolhida nem declarada em DCTF/PERDCOMP, com fulcro no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Em sua peça impugnatória de fls. 35/41, instruída pelos documentos de fls. 43/172, apresentada, tempestivamente, em 31/08/2009, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que trata-se, data vênua, de imposição insubsistente por inteiro, pois ignora por completo o fato de, não obstante o recolhimento das estimativas mensais ao longo do ano em valores menores do que o devido, ao final do ano-calendário, fato gerador da CSLL, a IMPUGNANTE apurou saldo negativo da contribuição no valor de R\$ 41.186,50, sendo descabida a aplicação de multa isolada neste caso, pelas razões doravante aduzidas;

- que destarte, para a boa compreensão do que ora se assevera, impende novamente esclarecer trata-se de exigência de multa isolada lavrada sobre valores não recolhidos a título da CSLL apurada por estimativas mensais ao longo do ano-calendário de 2005, lavrada com base no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/1996;

- que pela descrição contida na peça básica de autuação, para chegar a tal conclusão, a I. Fiscal Autuante apurou que os valores informados pela IMPUGNANTE na Ficha 16 da DIPJ/2006, ano-calendário 2005 (doc. 3), a título da CSLL calculada por estimativa nos meses de julho, agosto, setembro, outubro e novembro daquele ano eram superiores àqueles informados pela IMPUGNANTE na DCTF (doc. 4) para os mesmos meses, os quais basearam os recolhimentos realizados por estimativa naquele ano;

- que, nesta esteira, confrontou os dois valores, apurou a diferença, concluindo ter sido estes os valores que deixaram de ser recolhidas pela IMPUGNANTE a título de estimativa naqueles períodos mensais, e sobre ela aplicou e exigiu pelo lançamento ora atacado, multa isolada equivalente a 50% da diferença que teria deixado de ser recolhida pelas estimativas mensais da CSLL;

- que ao assim proceder, entretanto, abstraiu que, mesmo tendo sido teoricamente recolhida a menor ao longo do ano de 2005 a CSLL apurada por estimativa, ao final do ano-calendário os valores recolhidos a título de estimativa superaram o valor da CSLL apurada com base no lucro líquido do período de apuração;

- que esta informação pode ser extraída da Ficha 17, linhas 42, 52 e 54 da DIPJ específica, as quais demonstram que a IMPUGNANTE apurou a CSLL a pagar no ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 451.027,23, enquanto recolheu por estimativa o montante de R\$ 492.213,73, gerando saldo negativo desta contribuição, ou seja, crédito em favor da IMPUGNANTE, no valor de R\$ 41.186,50;

- que, neste contexto, tratando-se de tributo apurado com base no lucro líquido anual da pessoa jurídica, nos termos dos artigos 2º e 28 da Lei nº 9.430/19963, para o

qual os pagamentos mensais das parcelas estimadas representam mera expectativa de lucro calculado com base na receita bruta, quando apurado ao final do período de apuração bases negativas ou saldos negativos da CSLL, ou seja, inexistindo contribuição a pagar apurada no período, não se pode, por total afronta ao princípio da razoabilidade, impor ao contribuinte a multa punitiva por falha nos recolhimento mensais das estimativas, os quais sequer são devidos ao final do ano-calendário;

- que, isto porque, no extremo, caso tivesse a ora IMPUGNANTE recolhido valores ainda maiores a título de estimativas mensais da CSLL ano-calendário 2005, estes valores gerariam acúmulo ainda maior de crédito desta contribuição no momento do encerramento do período de apuração.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da 1º Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que das decisões administrativas, portanto, são improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios;

- que logo, mesmo que o Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tenha decidido reiteradas vezes sobre determinada questão, pode a autoridade administrativa da Delegacia de Julgamento ter outro entendimento, salvo na hipótese de edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972, incluído pela Lei nº 11.196/2005;

- que, em relação aos elementos de prova, neste sentido, o art. 14 da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, foi alterada a redação desse dispositivo;

- que de acordo com a legislação em vigor, sempre que não for recolhido o IRPJ e a CSLL devidas por estimativa, caberá a multa. O contribuinte que não cumpriu a obrigação prevista no art.2º da Lei 9430/1996 estará sujeito, no caso de lançamento de ofício, à multa isolada de 50% sobre o montante não recolhido, ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL;

- que, portanto, não se sustenta a alegação do contribuinte de que teve saldo negativo da CSLL no ano-calendário de 2005, posto que, a lei não abre qualquer exceção para o caso de inadimplemento da obrigação de recolher as estimativas;

- que não obstante a argumentação da defendente, deve-se observar que uma vez surgida a obrigação tributária, com a ocorrência do fato gerador, surge também para a Administração tributária e seus agentes o dever de realizar o lançamento correspondente, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o art. 142 do CTN;

- que a propósito, cabe destacar que é pacífico que o termo “*propor a penalidade cabível*”, do *caput* do art. 142 do CTN, deve ser entendido como, efetivamente, “*aplicar a penalidade cabível*”;

- que no período autuado ocorreu, insofismavelmente, falta de recolhimento da CSLL estimativa, afigura-se correta a aplicação das multas, com fundamento legal nos dispositivos legais citados no enquadramento legal da infração.

A presente decisão encontra-se consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2005

MULTA ISOLADA. CSLL FALTA DE PAGAMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL. CABIMENTO.

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeita ao pagamento da contribuição social incidente sobre a base de cálculo estimada, efetuar recolhimento a menor ou deixar de recolher, cabível a aplicação da MULTA ISOLADA de 50% (cinquenta por cento), ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 17/09/2013, conforme Termo constante à fl. 213, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (17/09/2013), o recurso voluntário de fls. 215/222, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que pela descrição contida na peça básica de autuação, a I. Fiscal Autuante apurou que os valores informados pela RECORRENTE na Ficha 16 da DIPJ/2006, ano-calendário 2005, a título da CSLL calculada por estimativa nos meses de julho, agosto, setembro, outubro e novembro daquele ano eram superiores àqueles informados pela RECORRENTE na DCTF para os mesmos meses, os quais basearam os recolhimentos realizados por estimativa no ano de 2005;

- que confrontou os dois valores, apurou a diferença, concluindo ter sido estes os valores que deixaram de ser recolhidas pela RECORRENTE a título de estimativa naqueles períodos mensais, e sobre ela aplicou e exigiu pelo lançamento em questão, multa isolada equivalente a 50% da diferença que teria deixado de ser recolhida pelas estimativas mensais da CSLL;

- que, entretanto, ao assim proceder, o Ilmo. AFRB não levou em consideração que, ainda que se possa falar em valores de CSLL apurada por estimativa teoricamente recolhidos a menor ao longo do ano de 2005, ao final desse ano-calendário os valores efetivamente recolhido a título de estimativa superaram o valor da CSLL apurado com base no lucro líquido do período de apuração;

- que a RECORRENTE apurou a CSLL a pagar no encerramento do ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 451.027,23, enquanto recolheu por estimativa o montante de R\$ 492.213,73, gerando saldo negativo desta contribuição em seu favor no valor de R\$ 41.186,50;

- que os valores das estimativas mensais de parcelas sujeitas à constituição de forma definitiva através das apresentações das DCTF e não das DIPJ, o lançamento que teria como condão imputar à ora RECORRENTE o não recolhimento daquelas parcelas, em valores superiores aos declarados, deveria ser precedido de auditoria na receita bruta do contribuinte, sob pena de, em não o fazendo, incorrer em nulidade;

- que sendo a DIPJ de instrumento informativo das parcelas apuradas por estimativa, divergindo os valores constantes desta daqueles constantes na DCTF, devem sempre prevalecer os valores constituídos definitivamente mediante DCTFs.

É o relatório.”

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

Tendo em vista impossibilidade do Conselheiro Paulo Roberto Cortez formalizar a decisão passo a redigi-la ressaltando que o posicionamento aqui explanado reflete o entendimento do Relator original.

“O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

A discussão no presente litígio restringe-se, tão-somente, a lavratura de Auto de Infração para se exigir multa isolada sob o argumento de o contribuinte deixou de recolher Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base em estimativas mensais.

No caso da aplicação das multas isoladas motivadas pela falta de recolhimento das estimativas (IRPJ e CSLL), resta claro, que o ponto nodal da discussão diz respeito ao procedimento fiscal que ocorreu após o encerramento dos exercícios questionados.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode sofrer duas sanções pelo cometimento de um mesmo ilícito. Entretanto, não é essa exatamente a discussão no presente processo. Aqui a discussão se restringe aos casos em que a aplicação da multa de ofício exigida isoladamente foi realizada após o encerramento do exercício questionado.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se, por ventura, omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, se sujeita à multa de lançamento de ofício. Parece tranquilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Nesta linha de raciocínio entendo que a razão não está com a decisão recorrida, isto porque depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade – Multa Isolada, havendo ou não base tributável em 31/12, não há como subsistir tal exigência, já que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44, da Lei 9.430, de 1996, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

A Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a aplicação da multa isolada, se manifesta da seguinte forma:

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

[...]

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:

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

[...]

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

A Lei nº 8.981, de 1995, se manifesta da seguinte forma:

Art. 35 – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso.

[...]

§ 2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os

valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31/12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Assim, não tenho dúvidas que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Ora, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação, tão-somente, do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do Código Tributário Nacional, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento dos anos-calendário objeto do lançamento, portanto, quando já apurada a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido no período.

Logo, embora o contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo no ano-calendário questionado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após o ano-calendário questionado, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto e a contribuição efetivamente devidos, porquanto, impossível, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Esta matéria já tem jurisprudência formada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

Acórdão nº 9101-001.869, de 29 de janeiro de 2014

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Período de apuração: 31/01/1997 a 30/06/2001

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/05/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 27/05

/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 01/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES

DE ALENCAR

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

MULTA ISOLADA APÓS ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. PENALIDADE DEVIDA LIMITADA AO TRIBUTO APURADO NO FINAL DO ANO CALENDÁRIO.

A exigência da multa isolada sobre valor de estimativa não recolhida mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, constatar-se a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo apurado ao final por conta da insuficiência das estimativas recolhidas.

Acórdão nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013

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 CSRF nº 9101-001.207, de 17/10/2011

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa 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 real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.335, de 26/04/2012

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL 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 efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. 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.

Assim, o presente voto encontra-se em consonância com a iterativa jurisprudência desta Corte Administrativa, no sentido de que a exigência da multa isolada sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidas mensalmente somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário, razão pela se faz necessário excluir da exigência tributária a multa isolada aplicada.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido dar provimento ao recurso voluntário.”

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, Redator designado

Com a devida vênia, discordo do i. Conselheiro Relator. O assunto não é assente nesta Corte. Filio-me à corrente que entende cabível a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais por expressa previsão legal. Nessa esteira, adoto, como razão de decidir no presente caso, os fundamentos do Acórdão 1301-001.539, da lavra do i. Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas.

A legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, aplica-se o disposto na Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, inciso IV, originalmente assim disposto:

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 (estimativa mensal), 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;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nessa ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano calendário.

Ausente tal demonstração, ou apurando a Fiscalização que estes balancetes revelam resultado inferior ao devido, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Assim, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deve a contribuinte apurar e recolher os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceria devido nos cálculos do ajuste anual.

Dessa forma, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, mesmo verificando que os tributos devidos ao final do ano calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas.

Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Noutro giro, se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere dessa regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Inadmissível, assim, a interpretação de que as multas isoladas somente poderiam ser aplicadas antes de encerrado o ano calendário.

A Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007 deu nova redação ao artigo 44 acima transcrito:

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.

No que importa à presente análise a nova redação dada ao dispositivo legal promoveu alteração apartando as infrações distintas em incisos distintos e alterando, apenas, o

percentual da multa isolada, originariamente exigida na alíquota de 75%, reduzindo-a para 50%.

Nesse contexto, a dicção do dispositivo não deixa margem de dúvida acerca do seu alcance. A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um caráter provisório, pois o que se busca é punir a conduta do contribuinte que, espontaneamente, abandonou a regra geral de tributação lucro real trimestral, sem respeitar o requisito para o ingresso na sistemática do lucro real anual, cujas estimativas mensais antecipatórias são de recolhimento imprescindível.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal, mesmo que apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL no final do exercício, como no caso em exame.

Por todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário mantendo a multa isolada ao patamar de 50% .

(Assinado digitalmente)

Frerderico Augusto Gomes de Alencar