



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

Processo nº 10410.004715/2002-33
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-001.124 – 1ª Turma Especial
Sessão de 8 de agosto de 2012
Matéria Multa Isolada - Estimativa
Recorrente Destilaria Autônoma Porto Alegre LTDA
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1998, 2000

MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. PENALIDADE.

O contribuinte que opta mas não cumpre a obrigação de antecipar os recolhimentos de tributos apurados em bases de cálculos estimadas, como impõe a norma tributária, sujeita-se à aplicação de penalidade consoante norma tributária vigente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira (Relator), Marcos Vinícius Barros Ottoni e Guilherme Pollastri Gomes da Silva, que davam provimento ao recurso. Designada a conselheira Ana de Barros Fernandes para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Redatora designada

(assinado digitalmente)

Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Maria de Lourdes Ramirez, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Adoto o relatório da DRJ por bem descrever os fatos:

O auto de infração a folhas 4 a 7 exige o recolhimento de multa isolada no montante de R\$ 165.287,73, por falta de pagamento de antecipação mensal por estimativa de CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido).

A - DESCRIÇÃO DAS INFRAÇÕES IMPUTADAS

Os autuantes, reportando-se ao termo verificação e de encerramento da ação fiscal a folhas 89 a 91, atribuem à autuada a infração de cuja descrição adiante se faz uma síntese, segundo o que consta no lançamento.

DIFERENÇA APURADA ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O DECLARADO OU PAGO — ESTIMATIVA DE CSLL — Constataram-se divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, o que gerou falta de pagamento da CSLL incidente sobre a base de cálculo estimada com base na receita bruta e acréscimos ou em balanços de suspensão ou redução. Período de apuração: anos-calendários de 1998 e de 2000. Enquadramento legal: artigos 29, 30, 43, e artigo 44, § 1º inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996; e artigo 841 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR 1999).

Termo de verificação e encerramento de ação fiscal

Do termo a folhas 89 a 91, que contém a motivação do lançamento, extraem-se as afirmações e argumentos resumidos adiante.

- A ação fiscal abrangeu os períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 1997 e março de 2002.

- De acordo com a Lei nº 9.430, de 1996, a CSLL será devida trimestralmente. Pode o contribuinte optar pela determinação anual, ficando nesse caso obrigado a recolher mensalmente a CSLL por meio de base de cálculo estimada. Resta-lhe ainda a possibilidade de elaborar balanço ou balancete mensal de suspensão ou redução em que fique demonstrado que a parcela de contribuição estimada por recolher é superior à efetivamente devida, de modo que fique desobrigado de efetuar o respectivo recolhimento.

- No presente caso, o contribuinte elaborou os balancetes mensalmente, os quais determinavam em alguns casos a suspensão e em outros a redução do recolhimento. Nessa última hipótese, deveria o contribuinte ter efetuado o recolhimento do valor apurado, mas jamais o fez. Assim, será aplicada a multa isolada no percentual de 75% do valor que deixou de ser recolhido.

B - IMPUGNAÇÃO DO LANÇAMENTO

Tendo sido pessoalmente notificada dos lançamentos em 12.08.2002, em 11.09.2002 a autuada apresentou a impugnação juntada a folhas 93 a 98. Resumem o seu conteúdo os enunciados seguintes.

Tempestividade

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

Autenticado digitalmente em 16/04/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 16/04/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 16/04/2013 por LUIZ GUILHERME DE MEDEIROS FERREIRA

Impresso em 17/04/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

• A defendente foi notificada do auto de infração em 11.08.2002, no valor total de R\$ 165.287,73, conforme comprova recibo em apreço. A partir da intimação, o contribuinte tem o prazo de 30 dias para recolher ou impugnar, nos termos do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações das Leis nº 8.748, de 1993, e 9.532, de 1997. Assim, o termo final para apresentar defesa é 12.09.2002. Portanto, a presente defesa é manifestamente tempestiva.

• Não é devido o débito lançado e, em consequência, não é legal a exigência de multa isolada.

A estimativa — diferença entre valores escriturados e declarados — multa isolada

• O lançamento de multa isolada é incabível, uma vez que constitui flagrante afronta ao arquétipo constitucional da regra matriz de incidência dos tributos. Se a hipótese de incidência da CSLL é o lucro real e efetivo da pessoa jurídica, somente poderá ser considerado como devido o imposto quando ocorrer o respectivo fato gerador concreto e puder ser quantificada a base de cálculo.

• No caso da estimativa no curso do ano-calendário não se pode dizer, ainda, que já ocorreu o fato gerador do tributo a cada mês. Em cada período, o valor supostamente apurado como resultado positivo não configura ainda fato gerador tributário, pois se no período seguinte o resultado for negativo eles se compensam e nada é devido. Em verdade, somente prevalecerá como base de cálculo o resultado apurado em 31 de dezembro de cada ano, momento em que é apurado o lucro real, base de cálculo da CSLL. Desse modo, os recolhimentos exigidos sob a forma de estimativas caracterizam-se como verdadeiros empréstimos compulsórios.

• Na hipótese de a pessoa jurídica apurar resultado negativo ao final do período, não haverá incidência da CSLL. Sendo assim, o valor porventura recolhido como estimativa será restituído ou compensado. Tal possibilidade é a confirmação do argumento de que no curso do ano calendário ainda não ocorreu o fato gerador e portanto a contribuição estimada não é devida.

• Não se justifica a exigência fiscal, tendo em vista que o lançamento se deu após o encerramento do ano-calendário.

• Se por acaso se acolhesse a esdrúxula possibilidade de aplicação da multa isolada, ela somente poderia ser cobrada caso o lançamento se desse no curso do próprio ano-calendário, e não muitos anos depois.

• Consoante se constata pelo exame da documentação anexada aos autos, mesmo se admitida a possibilidade da estimativa, ainda assim ela não seria devida, tendo em vista que na maioria dos períodos foi apurado resultado negativo, isto é, não teria base de cálculo estimada para a CSLL.

• Após o encerramento do ano-calendário, momento em que já ocorreu o fato gerador do tributo, a obrigatoriedade para os contribuintes é em relação ao resultado efetivo apurado com base no lucro real. O fato gerador real sobrepõe-se a qualquer suposta estimativa.

- No caso da defendente, torna-se mais gritante tal fato, tendo em vista que os resultados efetivos foram prejuízos ou diminutos lucros.

- Qualquer suposta omissão, após o encerramento do período, configuraria mais um dever acessório cuja penalidade não poderia ser a imposição de multa sobre um valor que não era devido a título de contribuição e cuja suposta irregularidade teria sido suprida com a entrega da declaração de rendimentos.

- De acordo com os documentos juntados com a defesa, constata-se que houve exacerbação da autoridade fiscal, pois no ano-calendário de 1998 a contribuinte apurou prejuízo fiscal no final do período de R\$ 355.214,87. Portanto, não ocorreu o fato gerador do tributo e nada foi devido a título de contribuição.

- No ano-calendário de 2000, por meio das cópias do Lalur anexadas à defesa, constata-se

que a contribuinte transcreveu os resultados dos balancetes de suspensão da CSLL, bem como a cópia da declaração de rendimentos, e que em vários meses foi verificado prejuízo, o que foi também o resultado final do período. Portanto, não há como subsistir nenhuma exigência de multa isolada. É incabível, ainda, a sua cobrança sobre um suposto valor de imposto ou contribuição inexistente.

- Para comprovar seu direito, a contribuinte junta os balancetes analíticos, Lalur, balancetes de suspensão e redução, declarações de IRPJ e resumo do resultado final, dos anos de 1988 e 2000. Se houve alguma infração, ela diz respeito exclusivamente ao descumprimento de obrigação acessória, no caso, a falta de transcrição dos balancetes de suspensão nos livros diário e no Lalur. Essa suposta infração, todavia, somente poderia ensejar a aplicação de multa regulamentar, jamais a multa isolada de 75%.

- Sem discrepância é a posição firmada pelo Conselho de Contribuintes, a qual é ilustrada pelos arestos transcritos na impugnação.

Conclusão

- Deve a defesa ser julgada procedente *in totem e*, em consequência, anulado o lançamento fiscal.

- Protesta-se pela produção de quaisquer provas que se façam necessárias, inclusive pericial, para a comprovação das razões declinadas.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira, Relator

Conheço do recurso por tempestivo.

Infere-se do relatório que a questão posta nos autos cinge-se à análise da possibilidade, ou não, de se aplicar a multa isolada do artigo 44 da lei 9430/96, quando o

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

Autenticado digitalmente em 16/04/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 16/04/2

013 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 16/04/2013 por LUIZ GUILHERME DE MEDEIROS FERREIRA

Impresso em 17/04/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

contribuinte não recolhe as antecipações do imposto/contribuição social por estimativa no decorrer do período, vinda a apurar prejuízo no final do exercício.

O principal argumento do recorrente é no sentido de impossibilidade de aplicação da multa isolada, que tem por base o valor do tributo, quando se apura, ao final do exercício, a ausência de tributo a ser pago.

Dessa forma, interpreta o artigo 44, parágrafo 1, inciso IV “...ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa” como aplicável apenas na hipótese em que apesar de ter apurado prejuízos, não fez balanços ou balancetes demonstrando-os.

Já a decisão de 1 instância sustenta uma interpretação mais ampla no referido comando legal, sendo aplicável sempre que não houver a referida antecipação, havendo ou não a comprovação do prejuízo por meio de balanço ao final do período.

Em que pesem as razões da autoridade administrativa a tese do recorrente parece ser a mais adequada.

Com efeito, ao final do exercício, havendo a prova da ausência de tributos a pagar, feita por meio de balanço, não se há de exigir multa pelo não recolhimento de tributos, que à aquele momento já se sabe, à toda evidência, ser indevido.

A confirmar este entendimento são inúmeras as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme abaixo:

CARF - CSRF / 1a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 9101-00.184 em 16/06/2009 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ EMENTA Exercício: 2002, 2003, 2004 Ementa IRPJ e CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

MULTA ISOLADA - Conforme precedentes deste Colegiado, a exigência da multa de lançamento de ofício isolado, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa; hipótese não ocorrente no caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em REJEITAR a preliminar suscitada em Contrarrazões pelo contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em NEGAR provimentos ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Régio, Nelson Lósso Filho, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Publicado no DOU em: 27.03.2012 Recorrente: FAZENDA NACIONAL Recorrida: Interessado HIPOLABOR FARMACÊUTICA LTDA.

CARF - CSRF / 1a. Turma da 1a. Câmara / ACÓRDÃO 9101-00.110 em 11/05/2009 IRPJ - MULTA ISOLADA (estimativa)

ASSUNTO: MULTA ISOLADA EMENTA A exigência da multa de lançamento do ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa, hipótese não ocorrente quando o contribuinte apura prejuízo ao final do exercício. A mera ausência da transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não configura, por si só, o fato tributário, mormente quando a Fiscalização não ilide a validade e a eficácia dos balancetes, da escrituração comercial e das declarações apresentadas pelo contribuinte.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Nelson Lósso Filho e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Publicado no DOU em: 16.11.2011

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso

Voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira

Voto Vencedor

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Redatora designada

Em que pese a posição do Conselheiro-Relator, não entendo as estimativas como meras antecipações de tributo, que caso não se confirmem ao final do período, não serão geradas sanções ao contribuinte faltoso.

O artigo 44, inciso I, c/c o §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, estabelecia originalmente:

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

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Autenticado digitalmente em 16/04/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 16/04/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES, Assinado digitalmente em 16/04/2013 por LUIZ GUILHERME DE MEDEIROS FERREIRA

Impresso em 17/04/2013 por ANA DE BARROS FERNANDES - VERSO EM BRANCO

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;**

(grifos não pertencem ao original)

Posteriormente, a redação desse artigo foi explicitada da seguinte forma, grifando-se o trecho concernente à matéria:

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

[...]

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)**

(grifos não pertencem ao original)

Indiscutível que o legislador reduziu o percentual de 75% para 50%, mas a infração tributária continua sendo penalizada e não se trata de ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal, mas medida coercitiva para que a norma tributária preceituada o artigo 2º da mesma lei não se torne inócua:

Pagamento por Estimativa

Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro **real ~~poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mes,~~ determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a**

aplicacao, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9249, de 1995, observado o disposto nos paragrafos 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995.

Paragrafo 1º - O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo sera determinado mediante a aplicacao, sobre a base de calculo, da alíquota de quinze por cento.

(grifos não pertencem ao original)

E estabelece o artigo 3º, *caput*:

Art. 3º - A adocao da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas juridicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opcao pela forma do art. 2º sera irretratavel para todo o ano-calendario.

(grifos não pertencem ao original)

Pois se os contribuintes optam pelo regime de apuração de IRPJ e CSLL na forma anual, não recolhem as estimativas mensais apuradas e ao final do período, apuram o real IRPJ e CSLL a pagar, ou mesmo prejuízo, e não há qualquer sanção para as estimativas não recolhidas, não há porque existir a norma que obriga aos recolhimentos dessas.

E, parênteses aqui, denomina-se estimativas porque, de antemão, preferem estimar o lucro, no caso com base em balancetes de suspensão ou redução, porque a partir da edição da Lei nº 9.430/96 as pessoas jurídicas deveriam apurar a base de cálculo do IRPJ e CSLL em períodos trimestrais:

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA

Secao I

Apuracao da Base de Calculo

Periodo de Apuracao Trimestral

Art. 1º - A partir do ano-calendario de 1997, o imposto de renda das pessoas juridicas sera determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por periodos de apuracao trimestrais, encerrados nos dias 31 de marco, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendario, observada a legislacao vigente, com as alteracoes desta Lei.

Para a aplicação da referida multa isolada não há que se falar em ocorrência de fato gerador, visto que não se está a cobrar tributo, que ao final do ano-calendário, pode ou não ser devido, em face ao ajuste anual.

O valor do tributo, estimado, repita-se, serve unicamente como base de cálculo e não interessa, ao legislador, se o tributo, em si, é devido ou não ao final do período no ajuste anual.

E a base de cálculo poderia ser outra, mas o legislador quis colocar um vínculo entre a obrigatoriedade estabelecida em norma tributária – **do contribuinte que opta,**

excepcionalmente, pelo regime anual de apuração do lucro real e assume recolher as estimativas – e a penalidade que sanciona o descumprimento dessa norma.

A exigência ora discutida é a penalidade por descumprimento de norma legal e, nesse caso, não há que se debater ser razoável ou não, sob pena de as autoridades julgadoras administrativas discutirem a legalidade das normas.

E o princípio da razoabilidade é princípio constitucional aplicado às normas legais, que somente o Poder Judiciário, no exercício de suas funções privativas, pode aplicar. A razoabilidade que se poderia aqui aventar, o legislador tributário já entendeu aplicar quando reduziu o percentual de 75% para percentual *mais razoável* de 50%.

É o montante que deveria ter sido recolhido e não foi. Simples assim, voltando a destacar que não se está a tratar de exigência de tributo que, ao final do período, o contribuinte demonstra não ser devido, mas sim mera sanção pelo não-ato do contribuinte estipulado em norma, cujo cálculo tem como parâmetro o valor mensal não recolhido.

Desta forma, prestigia a norma tributária, que define a sanção pelos não recolhimentos dos valores estimados durante o período, declarados pela contribuinte, mantendo a sua aplicação, por vigente e não declarada ilegal ou inconstitucional, defendendo que não fere qualquer princípio constitucional, sob pena de torná-la, repito, administrativamente, inócua.

E não cabe à autoridade julgadora administrativa arguição sobre a inconstitucionalidade, ou ilegalidade, das normas tributárias vigentes, sendo essa matéria de competência exclusiva da Suprema Corte Judicial.

Neste sentido a Súmula nº 02 do Carf:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes