



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

Processo n° 10435.001867/2002-04
Recurso n° 000000 Voluntário
Acórdão n° **1202-00.480 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente REDE NORDESTE COMUNICAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS DO IRPJ E CSLL RECOLHIDAS A MENOR.

Por expressa disposição legal, é legítima a exigência de multa isolada da pessoa jurídica que tenha optado pelo pagamento mensal do IRPJ e da CSLL, apurada sobre base de cálculo estimada, que deixar de fazê-lo ou fazê-lo em montante inferior ao devido, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. A legislação tributária aplica-se a ato ou fato pretérito, não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a)s o(a) Conselheiro(a) Nereida Miranda Finamore Horta e Orlando José Gomes Bueno. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Nereida de Miranda Finamore Horta - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Carlos Alberto Donassolo, Jaci de Assis Junior, Valéria Cabral Geo Verçoza, Flávio Vilela Campos, Nereida de Miranda Finamore Horta e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Tratam-se os Autos de exigência de multa isolada sobre o não recolhimento das antecipações mensais de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativos aos anos-calendários de 1997 a 2001, na importância de R\$ 295.119,30 e R\$ 117.598,61, respectivamente. Essas antecipações foram consideradas devidas com base na receita bruta e outras receitas, ou como disposto no Relatório de Auditoria com base em estimativas mensais (fls. 347).

O fundamento legal dos lançamentos foram:

- Para o IRPJ - os artigos 2º, 43, 44, §1º, inciso IV, da Lei nº9.430, de 27 de dezembro de 1996; e artigos. 222, 843, e 957, parágrafo único, inciso IV, do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 - RIR/1999.

- Para a CSLL - artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

Em sua Impugnação, a recorrente:

- contestou a legalidade da base de incidência das multas aplicadas, uma vez que não houve falta de recolhimento de IRPJ e CSLL;

- alegou que a única justificativa para a autuação é um mero equívoco formal, decorrente provavelmente de alguma falha nos registros fisco/contábeis da recorrente, fato que não consta convenientemente esclarecido, cerceando seu direito de defesa

- alegou que como os lançamentos em questão dizem respeito à aplicação exclusiva de penalidade, caberia, no caso, valer-se do artigo. 112 do Código Tributário Nacional – CTN,

- alegou que a multa isolada aplicada é incompatível com qualquer noção de Justiça, com qualquer princípio moral, violando claramente o preâmbulo da Constituição Federal de 1988.

- argumentou que mantém a escrituração da contabilidade regular e que apresentou regularmente as declarações de rendimentos, demonstrando com transparência a apuração do IRPJ e da CSLL devidos.

-concluiu que, após encerrado o ano-calendário, não mais prevalece a aplicação de multa isolada prevista no artigo 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, e que deveria verificar as outras normas que lhe dão complementação e cita o artigo 35, da Lei nº 8.981/1995, artigo 230 do RIR/99, a Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997.

- alegou que como não se pode exigir parcela adicional de IRPJ como poder-se-ia exigir alguma penalidade sobre essas antecipações.. Logo, trata-se de multa punitiva.

- citou decisões administrativas e doutrina sobre o caso.

- Ao final, solicitou que:

- sejam acolhidas as preliminares suscitadas, anulando totalmente a exigência, nos termos do artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e alterações.

- seja ofertada a interpretação que mais favorecer a recorrente com base no disposto no artigo 112 do CTN.

- aceitasse o seu protesto por juntada posterior de provas, e todos os outros meios de provas em direito permitidas, bem como perícia, diligência.

Em seu Acórdão de nº 02-17.879, a DRJ julgou procedente em parte a autuação, como segue:

- sobre a nulidade do Auto de Infração, com base no artigo 59, II, do Decreto nº 70.235/1972, pela alegação de preterição do direito de defesa, entende que não cabe razão à recorrente, pois o enquadramento legal às fls. 09 e 16, os demonstrativos 32/41 anexos, as partes integrantes do Auto de Infração, bem como o descrito no item 2.1.1.2 do Relatório de Auditoria (fls. 347/348), foram devidamente cientificados em 6/12/2002 e permitem a identificação da abrangência da exigência fiscal com base no artigo 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/1996.

- indefere o pedido de produção de provas, perícia e diligência, uma vez que os fatos tributáveis foram evidenciados e são suficientes e, portanto, não há necessidade de adicionar algum conhecimento especial de técnico ou de diligência e/ou perícia.

- esclarece que as autoridades administrativas não são competentes para dizer sobre inconstitucionalidade da lei que introduziu a multa isolada;

- sobre a multa isolada, esclarece que foi aplicada tendo em vista que a obrigação principal, isto é, a antecipação, não foi recolhida, aplicando-se, assim, o artigo 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430 de 1996, o qual não faz qualquer restrição ao momento da aplicação da multa pela falta de recolhimento ou o recolhimento a menor por estimativa. Essa mesma orientação está disposta na Instrução Normativa nº 93/1997.

- entende que o percentual de multa é de 50% sobre o valor não recolhido, com base no artigo 106 do CTN, pelo Princípio da Retroatividade Benigna.

A recorrente foi cientificada da decisão em 23 de junho de 2008 (conforme AR constante na fl. 411) e apresentou seu Recurso Voluntário tempestivamente, reiterando os argumentos levantados na Impugnação, declinando apenas dos argumentos feitos em preliminar (nulidade do Auto de Infração e Cerceamento de Defesa).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Nereida de Miranda Finamore Horta, Relatora.

O Recurso Voluntário apresentado preenche as condições de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Como disposto no relatório, tratam-se os Autos de aplicação de multa isolada sobre a insuficiência de recolhimento de antecipações de IRPJ e CSLL nos anos-calendários de 1997 a 2001. A autoridade lançadora verificou, através das declarações apresentadas pela recorrente, que as antecipações calculadas com base na estimativa (receita bruta e outras receitas) não estavam conforme os valores recolhidos (fls 347 – Relatório de Auditoria). Constatada a diferença que resultou em recolhimento a menor, aplicou a multa com base no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9430/1996, *in 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;

II - cento e cinqüenta por cento nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 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”

Como citado pela recorrente, temos várias decisões desse colegiado concordando com a não aplicação dessa multa de ofício isolada sobre a insuficiência de CSLL e IRPJ devidos com base nas antecipações mensais ou bases estimadas. Para esse meu voto valho-me do racional descrito no voto proferido pelo relator Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, no Acórdão nº01-05.875, na sessão de 25 de junho de 2008, da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

No seu voto, o relator pondera, inicialmente, que, com a edição desse artigo 44 retrotranscrito, esse Conselho de Contribuintes vem tecendo grandes debates sobre a aplicação dessas sanções previstas. Esclareceu que alguns tem o entendimento de que deve ser

aplicada a multa isolada em todos os casos que não houver recolhimento da estimativa, a fim de assegurar a efetividade do regime da estimativa e preservar o interesse público.

No seu voto, o relator diz que:

“Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.”

Continuando, o artigo 44, parágrafo 1º, inciso IV, da Lei nº 9430/96, dispõe que está sujeito à aplicação da multa de 75% quando, apesar de estar sujeito ao recolhimento do IRPJ e CSLL com base na estimativa, não faz esse recolhimento ou faz a menor, sem acréscimo de multa. Por outro lado, o artigo 35, parágrafo 2º da Lei nº 8981/95, o qual dispõe que o recolhimento por estimativa está dispensado se, através de balanços ou balancetes mensais, estiver provado que o valor já recolhido anteriormente for maior que o devido calculado com base no lucro real do período. Ou seja, caso fique comprovado que o recolhimento feito com base no lucro real sobre determinado período está maior ou igual ao tributo devido, o contribuinte está dispensado do recolhimento com base estimada.

Deve-se ter em mente que o tributo só se torna devido ao final do ano-calendário, por isso o recolhimento antecipado tem que é coincidente com o devido ao final do ano-calendário.

“Assim, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresente os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e de omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

Esse não é caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição

posteriormente. Daí concluir que o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa

Resta examinar, então, qual seria a hipótese em que, na presença de prejuízo fiscal, se deveria aplicar a multa isolada.

Nesse caso, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (caput e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

Assim, em virtude da inobservância da pessoa jurídica dos dispositivos legais reitores, o agente fiscal não tem como aferir a situação fiscal corrente do contribuinte. O legislador concede a fiscalização, durante o transcorrer do período-base, o poder de presumir que o valor apurado de forma estimada a partir da receita da empresa coincide com o tributo devido, desde que demonstrada a omissão do dever probatório atribuído pela lei ao contribuinte. Essa presunção legal da existência de tributo não poderia ser desfeita após a aplicação da multa de lançamento de ofício pela posterior apresentação de balanço na fase de defesa administrativa, pois tornaria o arbitramento do tributo sob base estimada condicional..

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

- 1. as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa.*
- 2. a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;*
- 3. tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;*

4. *a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;*
5. *o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;*
6. *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;*
7. *os balanços ou balaceies mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.*
8. *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;*
9. *antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balaceies mensais.*
10. *não se pode aplicar a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas e exigir a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício.”*

No caso sob análise, o relatório indica que não foram recolhidas antecipações de IRPJ e de CSLL durante os anos-calendários de 1997 a 2001, o que resultou em exigência de multa equivalente a 75% sobre a insuficiência de recolhimento. Todavia, ao final desses anos-calendários, a recorrente cumpriu com o recolhimento da totalidade dos tributos devidos, não estando, portanto, no meu entender, sujeita à aplicação da multa em comento tanto para o IRPJ como para a CSLL.

Com a conclusão acima, restou prejudicada a análise da redução da multa de 75% para 50%, com base na nova redação dada ao artigo 44, inciso I pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, bem como do disposto no artigo 112 do CTN aventado pela recorrente., por acrescidos).

Por todo o exposto, o meu voto é por dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Nereida de Miranda Finamore Horta

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Redator Designado.

Em que pese os valiosos argumentos apresentados pela ilustre relatora, peço vênia para discordar do seu entendimento em relação à aplicação da multa de ofício isolada pelo recolhimento a menor das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL nos anos-calendários de 1997 a 2001.

Em seu recurso, a recorrente contesta, em síntese, a legalidade da aplicação da multa isolada, uma vez que os recolhimentos definitivos do IRPJ e da CSLL foram feitos quando do ajuste definitivo de apuração do imposto e da contribuição ao final do ano-calendário.

A respeito do recolhimento das estimativas mensais do IRPJ ao longo do ano-calendário, cabe dizer que o mesmo deve ser feito obrigatoriamente pelo contribuinte que optou pela forma de tributação com base no lucro real, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, abaixo transcrito para melhor clareza:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, 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.

Uma vez que a obrigação de recolhimento das estimativas mensais não foi cumprida de acordo com o que determina o dispositivo legal acima transcrito, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, nos seus artigos 43 e 44 e alterações, estabelecem a imposição de uma penalidade isolada para coibir a prática do não pagamento dessa estimativa, conforme redação dos dispositivos que se transcreve:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente à multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Multas de Lançamento de Ofício

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho 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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei na 11.488, de 15 de junho de 2007) (Grifei).

Dessa forma, estando o contribuinte sujeito à apuração com base no lucro real e tendo optado pelo pagamento do IRPJ, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada e deixando de recolher o imposto de renda, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução, ocorre a subsunção do fato à norma legal estabelecida nos arts. 43 e 44 acima transcritos, que deve ser aplicada e cumprida integralmente pelas autoridades administrativas.

Sobre esse último aspecto, cabe dizer que a atividade do lançamento tributário é vinculada ao texto da lei, e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional pelo seu descumprimento, nos termos no art. 142 do Código Tributário Nacional.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Não cabe à autoridade administrativa usar do poder discricionário para aplicação da norma regulamentemente inserida no ordenamento jurídico. Ocorrido o fato e estando ele perfeitamente enquadrado no dispositivo legal, a autoridade deve obrigatoriamente aplicar a lei ao caso concreto.

O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade e da legitimidade. Os dispositivos da lei que exigem a cobrança da multa isolada (penalidade) não podem ser negados pelo Tribunal Administrativo, a quem não cabe substituir o legislador.

Ademais, registre-se que é mais do que razoável se admitir a existência de uma penalidade para desencorajar os contribuintes a não cumprirem a obrigação de pagar corretamente os seus tributos, sob pena de se estabelecer uma desigualdade com aqueles contribuintes que cumprem suas obrigações tributárias nos prazos legais, de cujos recursos financeiros depende o Estado para poder funcionar e que os aguarda no momento certo para o cumprimento de suas obrigações orçamentárias.

Saliente-se que a apuração de prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, em nada altera os fundamentos acima expostos.

O raciocínio aplicado ao IRPJ se estende à CSLL, face ao disposto no art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, ao dispor que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração estabelecidas para o IRPJ.

Por outro lado, em razão da aplicação do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, "c", do CTN, fica reduzido o percentual de aplicação da multa isolada

Processo nº 10435.001867/2002-04
Acórdão n.º **1202-00.480**

S1-C2T2
Fl. 10

para 50%, incidente sobre o valor não recolhido, tendo em vista a nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 15 de dezembro de 2007.

De acordo com o exposto, é de se manter a exigência da multa isolada pelo recolhimento a menor das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, devendo ser negado provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo