



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

Processo nº 10840.002790/2004-61
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-001.618 – 1ª Turma
Sessão de 17 de abril de 2013
Matéria CSLL - MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA DE BEBIDAS IPIRANGA

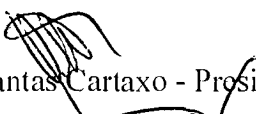
**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
- CSLL**

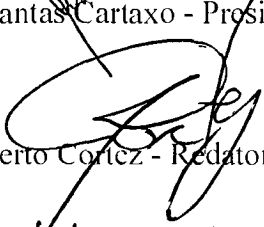
Exercício: 2000, 2002, 2003, 2004

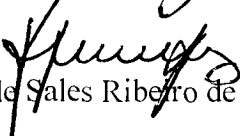
MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE AS ESTIMATIVAS MENS AIS. APLICABILIDADE APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE. A multa isolada pode ser exigida após o encerramento do exercício em que as antecipações seriam devidas, estando o valor da sua base de cálculo limitada ao montante do tributo efetivamente devido, apurado no encerramento desse exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos, recurso provido em parte para aplicar a multa até o limite do saldo final imposto a pagar. Vencidos os Conselheiros José Ricardo da Silva (Relator), Valmir Sandri e Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.


Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente


Paulo Roberto Cortez - Redator Ad Hoc - Designado


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Júnior, Jorge Celso Freire da Silva, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada).

1 

Valmir Sandri, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima. Ausente, justificadamente o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes.

EDITADO EM: 23/07/2014

Relatório

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 07/08/2009 (fls. 264), a Fazenda Nacional, por seu procurador, legalmente habilitado, junto a Turma Julgadora, apresenta, tempestivamente, em 07/08/2009, seu Recurso Especial (fls. 267/275), para a 1ª Turma de Julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma da decisão proferida pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº 1101-00.060, de 13/05/2009 (fls. 256/263) cuja decisão, por maioria de votos, deu provimento ao recurso interposto pela contribuinte Companhia de Bebidas Ipiranga (fls. 242/255).

O pleito da Fazenda Nacional busca amparo no então art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovada pela Portaria MF nº 147, de 2007, atualmente regido pelos arts. 64, II e 67, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI-CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Consta dos autos, que contra a contribuinte, Companhia de Bebidas Ipiranga, foi lavrado, em 28/09/2004, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto - SP, o Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Multa Exigida Isoladamente (fls. 06/13), com ciência pessoal, em 28/09/2004 (fls. 06/13) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 788.606,58, a título de Multa Exigida Isoladamente, calculada sobre o valor da estimativa de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente aos exercícios de 2000; 2002 a 2004, correspondente aos anos-calendário de 1999; 2001 a 2003, respectivamente.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver diferença apurada entre o valor escriturado e o declarado/pago – CSLL estimativa. Infração capitulada nos arts. 28, 29, 30, 43, 44, inciso I e seu parágrafo 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 e artigo 841 do RIR/99.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, através do próprio Auto de Infração (fls. 06/13), entre outros, os seguintes aspectos:

- que durante a execução do procedimento de Verificações Obrigatórias, previsto no Mandado de Procedimento Fiscal de fls. 01, foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados, gerando falta de pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incidente sobre a base de cálculo estimada em função da Receita Bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução;

- que a ação fiscal foi iniciada em 28/05/2003 mediante a entrega à contribuinte do Mandado de Procedimento Fiscal 0810900 2003 130 3 (documento de fls. 01) e do Termo de Início

de Ação Fiscal de fls. 15, que contem intimação para a empresa apresentar os livros Razão, os balancetes de verificação contábil e os livros de Apuração do Lucro Real (LALUR, documentos necessários à apuração das Verificações Obrigatórias relativas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido dos últimos cinco anos;

- que de posse dos documentos apresentados, efetuamos o cotejo dos valores das estimativas mensais da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, registrados nos Balancetes de Suspensão/Redução mensais, que foram escriturados nos livros de Apuração do Lucro Real (LALUR) respectivos (cópias às fls. 29/105), com os valores declarados nas Declarações de Créditos e Débitos Federais (DCTF) e os valores recolhidos, e constatamos que a empresa declarou e recolheu, nos períodos de apuração de setembro, outubro e novembro de 1999, fevereiro e março de 2001, janeiro, junho e agosto de 2002 e fevereiro e setembro de 2003, valores menores que os apurados e registrados no Livro de Apuração do Lucro Real respectivo (cópias às fls. 29/105), conforme pode ser visualizado no "Demonstrativo dos Valores das Estimativas Mensais da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido não Declarados e não Recolhidos Pela Empresa - Verificações Obrigatórias", anexado às fls. 14;

- que em razão das diferenças apuradas pelo Fisco, a contribuinte ficou sujeita aplicação da Multa de Ofício prevista no inciso IV do parágrafo 1º do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Impugnado, tempestivamente, o lançamento, em 28/10/2004 (fls. 174/186), instruído pelos documentos de fls. (187/207) e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, em 15/10/2007, decide julgar parcialmente procedente o lançamento, mantendo, em parte, o crédito tributário lançado (fls. 225/232), lastreado, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que o confronto entre os débitos de CSLL-ESTIMATIVA declarados/pagos e escriturados é parte das verificações obrigatórias determinadas no MPF. Os débitos indicados na DCTF são considerados pela legislação tributária como débitos confessados, o mesmo não ocorrendo com aqueles indicados na DIPJ;

- que a multa de ofício isolada aplicável em decorrência da falta de recolhimento da CSLL-ESTIMATIVA foi reduzida a 50% do valor devido pela MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 24/12/2007, conforme Termo constante às fls. 238/240, e com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, tempestivamente, em 22/01/2008, o seu Recurso Voluntário (fls. 242/255), o qual, ao ser apreciado pela então 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do Acórdão nº 1101-00.060, de 13/05/2009 (fls. 256/263), proferiu, por maioria de votos, a decisão de dar provimento ao recurso para excluir a multa isolada, conforme se verifica de sua cmenta e decisão:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO - CSLL*

*Data do fato gerador: 30/09/1999, 31/10/1999, 30/11/1999,
28/02/2001, 31/03/2001, 31/01/2002, 30/06/2002, 31/08/2002,
28/02/2003, 30/09/2003*


3

MULTA ISOLADA - CSLL - FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS - Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real ao final do ano-calendário, não comportando, portanto, a cobrança de multa isolada pela falta de seu recolhimento (estimativa).

Recurso Provido.

Acórdão os membros da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso para excluir a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora) e José Sérgio Gomes. O Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva acompanha a relatora pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente justificada e momentaneamente, o Conselheiro Antonio Praga.

Cientificada, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 07/08/2009, conforme Termo constante às fls. 264, a Fazenda Nacional, através do seu representante legal, interpôs, de forma tempestiva (07/08/2009), o seu Recurso Especial de fls. 267/275, com amparo no então art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, qual seja, a demonstração da contrariedade à lei ou à evidência da prova, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que de acordo com o art. 7º, inciso I, c/c § 1º, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007, caberá privativamente ao Procurador da Fazenda Nacional, recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, de "decisão não unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova";

- que consta no respeitável acórdão que a conselheira Sandra Maria Faroni (relatora) e José Sérgio Gomes negavam provimento ao recurso voluntário;

- que, por outro lado, ao excluir a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais, a e. Câmara *a quo* contrariou frontalmente a lei, a saber, o art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, conforme redação conferida pela Lei nº 11.488/2007), c/c art. 97, VI, do Código Tributário Nacional, restando, portanto, constatados os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial;

- que, antes, porém, de adentrar no mérito da violação à lei federal cometida pelo acórdão recorrido, convém tecer alguns breves comentários acerca do cabimento do presente recurso especial ante as modificações realizadas pela Lei nº 11.941/09 no Decreto nº 70.235/72;

- que, tem-se, assim, que, a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.941/09, o cabimento do recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais foi reduzido, ficando, agora, limitado às hipóteses de divergência jurisprudencial no seio deste Eg. Conselho;

- que conforme disposição do artigo 2º da Lei nº. 9.430, de 1996, as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados mensalmente, com base na estimativa;

- que em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, no artigo 44, § 1º, inciso IV (atual art. 44, II, b, da Lei n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07), a multa de ofício, exigida isoladamente;

- que observe-se que a utilização, pelo legislador, da expressão "*ainda*" significa que a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Não fosse assim, o termo "*ainda*" seria desnecessário. E, como se sabe, a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias;

- que observe-se, também, que a lei não restringiu a aplicação da multa ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário. Pelo contrário, a expressão "*ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário*" leva à conclusão de que o lançamento pode ser efetuado após o seu encerramento, uma vez que antes não se sabe qual será o resultado do período anual e, portanto, se o lançamento apenas pudesse ser realizado durante o ano-calendário, a expressão não teria razão de existir;

- que, portanto, a multa isolada prevista no artigo 44, par. 1º, inciso IV da Lei n.º. 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07), decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral;

- que, portanto, tendo em vista a previsão em lei, devidamente regulamentada, nada há que afaste o cabimento da multa isolada no caso de falta de recolhimento da CSLL com base na estimativa, como ocorreu no caso dos autos.

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Presidente da então 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exarou o Despacho nº 194, de 18/12/2009 (fls. 278/2799), dando seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por satisfazer aos pressupostos regimentais.

Ciente, nos termos regimentais, do Acórdão recorrido e do Despacho de Exame de Admissibilidade, em 11/03/2010 (fls. 284/285), a contribuinte apresenta, tempestivamente, em 26/03/2010, as suas contrarrazões (fls. 286/304), baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que argumenta que o mencionado dispositivo normativo prevê a possibilidade de interposição do seu recurso especial, porém esse entendimento é torpe e afronta até mesmo os princípios basilares do Direito;

- que ao contrário do que afirma a recorrente, o art. 4º do RI-CARF não confere ultratividade às normas revogadas, mas tão-somente dispõe que os recursos administrativos interposto antes das revogações dessas, ainda que não sorteados, obedecerão o trâmite burocrático previsto na Podaria MF n. 147/2007, isto é, amplia a previsão do art. 3º;

- que em breve digressão concernente à marcha do presente feito administrativo, tem-se que, em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias da impugnante, foi lavrado auto de infração, apontando supostas irregularidades na escrituração e declaração de valores, o que teria culminado na falta de pagamento de Contribuição Social Sobre o



Lucro Líquido (CSLL). Houve, outrossim, imposição de multas isoladas decorrentes do mesmo MPF, para CSLL e também para IRPJ;

- que em sede de recurso voluntário, as multas impostas foram totalmente canceladas, em prestígio ao inarredável princípio da isonomia e demais dispositivos do Ordenamento brasileiro, conforme arguido oportunamente pela ora recorrida;

- que funda-se o pedido de reforma em suposta contrariedade ao art. 44, § 1.º, inc. IV, da Lei n. 9.430/96 e ao art. 97, inc. VI, do Código Tributário Nacional, argumento que não resiste à detida análise do caso vertente;

- que o conflito de normas é solucionado simplesmente, *in casu*, com a observância de que o auto de infração resultante da fiscalização traz a rubrica "multas isoladas", o que leva, por derradeiro, à incidência do art. 43, da Lei 9.430/96. O art. 44, da Lei 9.430/96, por seu turno, merece destaque porquanto cuida da obrigação acessória, que é o que se efetivamente exige por meio do auto ora impugnado;

- que a rigor, frise-se que na auditoria fiscal que desencadeou o auto de infração em testilha não se apurou qualquer montante devido a título de tributo correlato à suposta infração, pelo que, desde logo, não se há que falar em exclusão da denúncia espontânea em razão de débito pendente;

- que, no caso em pauta, os valores anotados nas DCTF's retificadoras para janeiro, julho, agosto e setembro de 2000 e janeiro de 2002, estão todos retratados nas DIPJ's, conforme se afere nesses documentos colacionados a esta impugnação. O tributo que seria devido, ajustado aos pagamentos realizados ao longo dos períodos, foi extinto pelo fenômeno da compensação, posto haver "saldo a pagar negativo";

- que se reputou "saldo a pagar negativo", nas menções acima, é, em verdade, saldo credor em favor da contribuinte, concernente a tributo pago no decorrer do ano-base. A aferição desses créditos pode ser feita nas DIPJ's dos anos anteriores, convenientemente anexadas à presente defesa;

- que por toda essa exposição, fica evidente que não havia tributo devido, nem ao tempo das DIPJ's, nem ao tempo das retificadoras. O que permite inferir: inexistia essa causa impeditiva ao benefício do CTN-138.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Redator Ad Hoc Designado

Inicialmente é de se ressaltar, que em face da necessidade da formalização da decisão proferida no acórdão nº 9101-01.618, de 17 de abril de 2013, processo de competência da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, tendo em vista que o Conselheiro José Ricardo da Silva, relator do processo, não mais faz parte de nenhum dos colegiados que integram o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o Presidente da 1ª Turma da CSRF resolveu designar este conselheiro como redator ad hoc, para formalizar o acórdão já proferido, nos termos do item III do art. 17 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RICARF).

Depreende-se do relatado, que a Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial de Divergência, com amparo no art. 7º, inciso I, do então Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007, e que, atualmente, esta previsão foi excluído do Regimento, conforme pode ser observado nos arts. 64, II e 67, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI-CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações introduzidas pelas Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010.

Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do decisório recorrido em 07/08/2009 (fls. 264) e tendo protocolizado o presente apelo em 07/08/2009 (fls. 267/275), isto é, dentro do prazo de 15 (quinze) dias, evidencia-se a tempestividade do mesmo nos termos do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Da análise dos autos verifica-se, que após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o presidente da então 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exarou o Despacho nº 194, de 18/12/2009 (fls. 278/279), dando seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, por satisfazer aos pressupostos regimentais.

É de se observar, que a Fazenda Nacional, cumpriu com os requisitos previstos na legislação de regência da época em que foi prolatada a decisão recorrida para interpor Recurso Especial do Procurador, conforme previsto no então art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovada pela Portaria MF nº 147, de 2007, já que a decisão da câmara recorrida não foi unânime e demonstrou que a decisão conflita com o contido no art. 44, § 1º, IV, da Lei n.º 9.430/1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, conforme redação conferida pela Lei n.º 11.488/2007), c/c art. 97, VI, do Código Tributário Nacional.

Assim sendo, o Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, preenche os requisitos legais de admissibilidade merecendo ser conhecido pela turma julgadora.

Observa-se, que a Fazenda Nacional insurge-se contra decisão da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, exarado pelo Acórdão 1101-00.060, de 13/05/2009, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso para excluir a multa isolada, baseado no argumento de que encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real ao final do ano-calendário, não comportando, portanto, a cobrança de multa isolada pela falta de seu recolhimento (estimativa).

Como visto do relatório, o ponto nodal da presente discussão diz respeito tão-somente no que se refere a aplicação da multa exigida isoladamente, cujo procedimento fiscal ocorreu após o encerramento dos exercícios questionados.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *his 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 ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito. Entretanto, não é essa a discussão no presente processo. Aqui a discussão se restringe aos casos em que a aplicação da multa 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 omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, sujeita-se à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo 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 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.

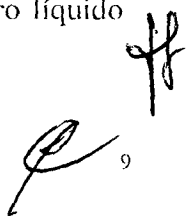
Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento 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 (cm 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 a 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 do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido efetivamente devidos nos períodos.



9

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo nos anos-calendário questionado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após os anos-calendário questionados, 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 103-20.662, de 20/07/2001:

CSSL. LUCRO REAL ANUAL. ESTIMATIVA MENSAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. FISCALIZAÇÃO ANTES E APÓS A ENTREGA DA DIRPJ. MULTAS DE OFÍCIO ISOLADA E EM CONJUNTO. SUBSISTÊNCIA PARCIAL DA TRIBUTAÇÃO. Não podem prosperar a incidência da multa de ofício isolada sobre os valores mensais estimados não-recolhidos e a exigência de multa associada à parcela defluente da apuração anual, tendo em vista que aquela, por ser mera antecipação desta, esta aquela contém. Subsistirá a exigência da multa isolada quando a ação fiscal se der no curso do ano-calendário, desde que indisponíveis as demonstrações financeiras, em toda a sua extensão e profundidade, do período investigado.

Acórdão nº 107-07.047, de 19/03/2003

PENALIDADE. MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA - Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido devido por estimativa em ajustes efetuados pela fiscalização após o encerramento do ano calendário.

Acórdão CSRF nº 9101-001.207, de 17/10/2011:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSSL. 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.

Acórdão CSRF nº 9101-001.237, de 21/11/2011:

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

A multa isolada por falta de recolhimento de imposto/contribuição sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser aplicada cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No curso do período de apuração, descumprido o dever de antecipar, incide a penalidade sobre as estimativas não recolhidas. Porém, após o encerramento do período, quando já não existe mais o dever de antecipar, mas sim e unicamente o de promover o ajuste pelo confronto entre o valor devido efetivamente e os valores recolhidos na forma estimada, incide tão somente a multa de ofício proporcional ao imposto que está sendo exigido.

Assim, o acórdão recorrido encontra-se em consonância com a iterativa jurisprudência desta Corte, no sentido de que a exigência da multa isolada sobre diferenças de CSLL não recolhidas mensalmente somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, por tempestivo, preenchendo as demais questões de admissibilidade e, no mérito, voto no sentido de negar provimento.

Paulo Roberto Cortez

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Redator Designado.

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor, passo a delimitar sua abrangência em relação ao que foi decidido pelo Colegiado.

Para tanto, peço vênica para transcrever excertos do voto vencido, conforme seguem:

 11 

(...).

Como visto do relatório, o ponto nodal da presente discussão diz respeito tão-somente no que se refere a aplicação da multa exigida isoladamente, cujo procedimento fiscal ocorreu após o encerramento dos exercícios questionados.

(...).

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 do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro líquido efetivamente devidos nos períodos.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo nos anos-calendário questionados, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após os anos-calendário questionados, 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.

(...).

Da leitura dos excertos acima transcritos, verifica-se que o i. relator, então vencido, considerou que as estimativas não mais poderiam ser exigidas em face de o lançamento ter sido efetuado após o encerramento dos respectivos períodos de apuração anuais, sendo esse o ponto sobre o qual a maioria do Colegiado discordou e sobre o qual passo a discorrer.

A jurisprudência desta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF tem-se firmado no sentido de que as antecipações não recolhidas no curso do ano em que seriam devidas somente podem ser exigidas, em anos subsequentes, até o montante do tributo apurado para aquele exercício, significando dizer que não seriam exigíveis no caso de resultados negativos ou em valores excedentes ao tributo efetivamente devido, declarados na DIPJ.

Dessa forma, o entendimento majoritariamente abraçado pelo Colegiado é o de que referida multa pode ser exigida após o encerramento do exercício em que as antecipações seriam devidas, cuja base de cálculo, porém, fica limitada ao valor do tributo apurado no período-base de incidência, ou seja, sobre os valores não antecipados e que seriam suficientes à quitação do tributo efetivamente devido no ajuste anual, consoante decisões assim ementadas:

· Processo nº 10680.005834/2003-12

Acórdão nº CSRF/01-05.552 – sessão de 04/12/2006

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTOS APURADOS INFERIORES AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a

aquisição de renda pelo contribuinte – fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício.

Processo nº 10930.005173/2003-28

Acórdão CSRF nº 9101-00.110 – sessão de 11/05/2009

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA. A exigência da multa de lançamento de 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 no final do exercício. (...).

Nessa mesma linha esta 1ª Turma da CSRF proferiu decisão no acórdão nº 9101-001.574, sessão de 24/01/2013, PA 10120.002017/2004-21, da minha relatoria, assim ementado:

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE. A multa isolada pode ser exigida após o encerramento do exercício em que as antecipações seriam devidas, estando o valor da sua base de cálculo limitada ao montante do tributo efetivamente devido, apurado no encerramento desse exercício.

Esses são os fundamentos que me levaram a dar parcial provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para que seja considerada devida a multa isolada lançada de ofício, limitada, porém, ao montante do tributo efetivamente devido, apurado no encerramento de cada um dos exercícios.

É como voto.


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz