



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

Processo nº 11070.001584/2006-27
Recurso nº 510.639 Voluntário
Acórdão nº **1401-00.362 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de novembro de 2010
Matéria CSLL - Multa isolada
Recorrente Uggeri S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

Tendo optado pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações da CSLL por estimativas mensais. A falta ou o recolhimento a menor dessas parcelas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos o conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira, que dava provimento total ao recurso e os conselheiros Maurício Pereira Faro e Karem Jureidini Dias, que davam provimento parcial, para limitar a multa ao montante do imposto devido.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

EDITADO EM: 31/01/2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Maurício Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira e Karem Jureidini Dias.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo e adoto parcialmente o relatório constante da decisão recorrida, fls. 231-234:

Contra o contribuinte foi lavrado o auto de infração de multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada no valor de R\$ 31.367,22 (folhas 154 a 157).

No quadro "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal" do auto de infração consta que:

1. o contribuinte declarou as estimativas devidas nos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003 erradamente na DIPJ, pois informou o resultado dos balanços de suspensão ou redução, quando na verdade, conforme registrado no Livro Diário, apurou estes meses pela receita bruta e acréscimos. Declarou CSLL devida por estimativa nos meses de março no valor de R\$ 10.079,10 e agosto de R\$ 4.044,78, sendo que, neste último, sequer foi apurado CSLL devido por estimativa.

2. na ficha 17 da DIPJ 2003/2004, a empresa aproveitou como valor pago por estimativa o montante de R\$ 77.060,66 sem ter efetuado o pagamento integral destes valores. Apenas foram recolhidos os valores correspondentes aos declarados na DCTF no montante de R\$ 14.123,88. Foi efetuada uma PERDCOMP no valor de R\$ 61.299,77.

3. a recomposição da DIPJ de acordo com os valores registrados no Livro Diário e que servem de base para o lançamento de ofício, constam da planilha "Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido" abaixo sintetizada.

Planilha Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sintetizada

| Discriminação | jan | fev | mar | abr | mai | jun |
|---|-----------|-----------------|-------------|------------------|--------------|-------------|
| Base de Cálculo da CSLL | 14.759,71 | 70.789,06 | 111.989,97 | 423.737,80 | (127.525,31) | 55.874,20 |
| CSLL Apurada | 1.328,37 | 6.371,02 | 10.079,10 | 38.136,40 | (11.477,28) | 5.028,68 |
| Deduções – CSLL Devida em Meses Anteriores/Estimativa | | | | 17.778,49 | 38.136,40 | 38.136,40 |
| CSLL a Pagar | 1.328,37 | 6.371,02 | 10.079,10 | 20.357,92 | 0,00 | 0,00 |
| CSLL Declarada em DCTF/Paga | 0,00 | 0,00 | 10.079,10 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| CSLL Declarada a Menor na DCTF/Paga | 1.328,37 | 6.371,02 | 0,00 | 20.357,92 | 0,00 | 0,00 |
| CSLL Declarado a Maior na DCTF | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Valores Declarados a Maior na DCTF – Acumulado | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Insuficiência de Declaração/Pagamento | 1.328,37 | 6.371,02 | 0,00 | 20.357,92 | 0,00 | 0,00 |
| Multa Isolada 50% | 664,19 | 3.188,51 | 0,00 | 10.178,96 | 0,00 | 0,00 |

| Discriminação | jul | ago | set | out | nov | dez | Ficha 17 Ajuste |
|-------------------------|------------|------------|-------------|------------|------------|------------|--------------------|
| Base de Cálculo da CSLL | (9.997,04) | 156.931,97 | (48.231,04) | 136.942,91 | 470.928,29 | 856.229,54 | 856.229,54 |
| CSLL Apurada | (899,73) | 14.123,88 | (4.340,79) | 12.324,86 | 42.383,55 | 77.060,66 | 77.060,66 |

| | | | | | | | |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|---------------|------------------|-------------|
| <i>Deduções – CSLL Devida em Meses Anteriores/Estimativa</i> | 38.136,40 | 38.136,40 | 38.136,40 | 38.136,40 | 38.136,40 | 42.385,55 | |
| <i>CSLL a Pagar</i> | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 4.247,14 | 34.677,11 | 77.060,66 |
| <i>CSLL Declarada em DCTF/Paga</i> | 0,00 | 4.044,78 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| <i>CSLL Declarado a Menor na DCTF/Paga</i> | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 4.247,14 | 34.677,11 | 77.060,66 |
| <i>CSLL Declarado a Maior na DCTF</i> | 0,00 | 4.044,78 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| <i>Valores Declarados a Maior na DCTF – Acumulado</i> | 0,00 | 4.044,78 | 4.044,78 | 4.044,78 | 4.044,78 | 0,00 | 0,00 |
| <i>Insuficiência de Declaração/Pagamento</i> | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 202,36 | 34.677,11 | 0,00 |
| Multa Isolada 50% | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 101,18 | 17.338,56 | 0,00 |

Devidamente intimada, a autuada apresentou a impugnação de fls. 160 a 228.

A 1ª Turma da DRJ Santa Maria julgou o lançamento procedente, por meio do Acórdão de fls. 230-236, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

Tendo optado pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações da CSLL por estimativas mensais. A falta ou o recolhimento a menor dessas parcelas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada.

Lançamento Procedente

Inconformada, a contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 238-258, com base nos seguintes argumentos de direito:

1. a legislação de regência estabelece a provisoriedade dos pagamentos por estimativa, vez que definitividade só viria com o encerramento anual, após o levantamento do lucro líquido ao final do ano calendário. No interregno de janeiro a dezembro de cada ano, estima-se um resultado final. Ao concluir as movimentações econômicas do ano base, então será apurado o resultado definitivo. Define-se o lapso temporal de transitoriedade e provisoriedade.

2. devem prevalecer sempre os valores apurados e devidos de imposto de renda e contribuição social por ocasião do encerramento anual, de forma que não há que se falar em apuração de diferenças mensais, eis que, as eventuais diferenças estão inclusas no saldo anual. Perde eficácia a cobrança de multa isolada vez que é uma situação de causa e efeito. Se não são reconhecidas as diferenças mensais provisórias e estimadas de impostos, não deve também subsistir a base de cálculo para formalizar a multa.

3. a multa isolada, prevista no art. 44, II, "b" da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 18 da MP nº 303/2006, somente é aplicável nas hipóteses em que o recolhimento por estimativa deixar de ser efetuado. No caso presente, contudo, o pagamento foi efetuado, por ocasião da apresentação da declaração de ajuste anual.

4. a perda de eficácia da MP nº 303/2006 também torna inaplicável a aplicação da multa isolada no caso em apreço, tendo em vista a não edição de decreto legislativo específico, previsto no art. 62 da Constituição Federal. A Lei nº 11.488/2007 contemplou a mesma redação do art. 18 da MP nº 303/2006, reafirmando que só caberia a aplicação da chamada "multa isolada" nos casos em que o pagamento deixar de ser efetuado. Em defesa de seus argumentos, mencionou diversos julgados do antigo Conselho de Contribuintes, fls. 256-260.

5. finalizando, requer a desconstituição da multa isolada pelos fundamentos legais apresentados.

É o sucinto relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso atende às condições de admissibilidade previstas pelo Decreto nº 70.235/72, razão pela qual deve ser conhecido.

O voto condutor do acórdão recorrido descreve com precisão os fatos que motivaram o presente lançamento, fls. 234 (grifado):

Da CSLL apurada por estimativa no ano calendário 2003 foi paga com DARF os valores de R\$ 10.079,10 referente ao período de apuração 31/03/2003 e de R\$ 4.044,78 referente ao período de apuração 31/08/2003, totalizando R\$ 14.123,88. A CSLL apurada por estimativa mensal, referentes aos meses de janeiro, fevereiro, abril e dezembro não foram pagas até o último dia útil do mês subsequente, sendo que o referente ao mês de novembro foi paga no prazo, mas o valor foi parcial, conforme demonstra a planilha "Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido", acima sintetizada.

[...]

A autuada efetuou pagamento parcial da CSLL devida, apurada por estimativa mensal em 2003, no valor de R\$ 14.123,88 que foi considerado pela fiscalização. O restante dos valores apurados por estimativas mensais em 2003, não foram pagos dentro dos prazos legais.

Os arts. 2º, 6º e 30 da Lei nº 9.430/96 dispõem sobre o recolhimento do saldo do imposto e da CSLL anual (apurado em 31 de dezembro) e dos valores do imposto e da CSLL devidos, apurados por estimativa, *in verbis*:

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 art. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

Pagamento por Estimativa

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

[...]

Art. 30. A pessoa jurídica que tiver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior.

(grifos acrescentados)

No presente caso, o lançamento da multa isolada teve como fundamento legal o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96 (com redação dada pela MP nº 303/2006) e posteriormente, com nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007, *in verbis*:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

II - de cinqüenta 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.

(grifos acrescentados)

Sobre o tema, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, a qual determinou o seguinte tratamento nos casos de falta ou insuficiência de recolhimento do imposto por estimativa, apurado pela fiscalização após o decurso do ano-calendário:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

A contribuinte baseia seu recurso na alegação de que é inadmissível a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória nº 303/06, pelo simples fato de ter efetuado o pagamento do valor da contribuição apurada na declaração de ajuste anual.

No entanto, a legislação de regência, retrotranscrita, em pleno vigor na época do lançamento, estabelece que o fato do impugnante haver apurado a CSLL no encerramento do ano-calendário, antes do início do procedimento fiscal, não o desobriga do pagamento da multa isolada, posto que **não houve o pagamento da CSLL devida apurada por estimativa mensal nos prazos estabelecidos pela legislação.**

Sobre o tema, assim se pronunciou o Acórdão recorrido, com muita propriedade (fls. 235, grifado):

Sendo assim, estando o contribuinte sujeito à antecipação da CSLL por estimativa mensal e não tendo feito o tal recolhimento, sem demonstrar que a CSLL não era devida, houve a subsunção do fato à norma legal estabelecida no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96.

A recorrente mencionou vasta jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes, visando sustentar os seus argumentos.

De plano, cumpre destacar que tais decisões se aplicam exclusivamente aos interessados envolvidos nos processos em que tais acórdãos foram proferidos, posto que as decisões dos Conselhos de Contribuintes não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo.

Além disso, cumpre destacar que boa parte da jurisprudência citada pela recorrente refere-se a assunto diverso daquele que está sendo analisado no presente processo.

Algumas daquelas decisões refere-se à não aplicação da multa isolada nos casos de pagamento de tributos ou contribuições em atraso sem o acréscimo de multa de mora, tendo em vista a alteração da redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96, promovida pela Lei nº 11.488/2007.

No caso presente, contudo, estamos diante de uma situação de aplicação da multa isolada por falta (ou insuficiência) de recolhimento de valores devidos por estimativa. Tal fato continua sendo ensejando a aplicação da multa isolada de 50%, mesmo após a edição da retrocitada Lei nº 11.488/2007.

Outras decisões mencionadas pela recorrente dizem respeito à possível cumulatividade da multa de ofício e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. Tal situação não se verifica no presente processo, tendo em vista que aqui não há cobrança de eventuais diferenças de tributos apurados na declaração de ajuste anual. No caso em apreço, conforme exaustivamente demonstrado, cuida-se exclusivamente da aplicação de multa isolada **por falta (ou insuficiência) de recolhimento de valores devidos por estimativa.**

Cumprе ressaltar que são numerosas as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, reconhecendo a apicabilidade da multa de ofício isolada nos casos em que o contribuinte obrigado ao pagamento mensal do imposto ou da CSLL apurados por estimativa deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto ou CSLL a pagar na declaração de ajuste anual (ou que tenha pago o valor apurado na referida declaração de ajuste).

A título meramente exemplificativo, menciono alguns destes julgados:

IMPOSTO DE RENDA. MULTA ISOLADA - A multa isolada tem fundamento legal, nos casos em que o contribuinte obrigado ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste anual. (Acórdão CSRF/04-00.244, 14/3/2006, Relator Conselheiro José Ribamar Barros Penha)

IRPJ – MULTA ISOLADA – RECOLHIMENTO A MENOR DAS PARCELAS MENSAIS – A falta de recolhimento de antecipações de tributo ou a sua insuficiência, impõe a cobrança de multa de lançamento de ofício isolada. (Acórdão 101-95986, 26/1/2007, Relator Conselheiro Valmir Sandri)

Cabe esclarecer que, no tocante à aplicação da multa isolada, a falta de recolhimento de valor apurado por estimativa constitui uma infração totalmente independente da eventual declaração inexata ou falta de recolhimento de valor apurado na declaração de ajuste anual.

Uma fato é o descumprimento da obrigação de recolher, até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, o imposto ou CSLL apurados por estimativa. Outro fato, completamente diferente, é a caracterização de declaração inexata e da falta de recolhimento do imposto ou da CSLL apurados no final do ano.

Tais infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação, uma incidindo isoladamente sobre as estimativas obrigatórias não recolhidas durante o ano-calendário e outra cobrada juntamente com o imposto ou a CSLL devidos (declaração inexata).

A lei em sua redação original, coincidentemente, tinha adotado o mesmo percentual de 75% para ambos os casos. Mas, esse dispositivo foi alterado pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, dando-lhe nova redação, reduzindo a multa isolada para 50%; bem assim deixando bem claro, se dúvidas haviam, de que a referida multa isolada era cabível no caso de estimativa mensal não paga e não de tributo final não pago.

Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar.

A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo ou contribuição devidos ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;

b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor: o descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e, ao mesmo tempo, permitir um procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretense direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

Afinal, não se pode admitir uma regra jurídica impositiva sem efetividade. O referido preceptivo legal veio justamente dar efetividade à regra que permite a apuração do lucro real anual, condicionada aos recolhimentos mensais por estimativa.

O não-cumprimento da obrigação tributária estabelecida nos dispositivos legais pelas pessoas jurídicas a elas obrigadas, consubstancia-se em infração tributária e oportuniza o procedimento fiscal de ofício que visa restaurar o ordenamento jurídico violado.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator