



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

Processo nº 12571.000193/2008-79
Recurso nº 891.733 Voluntário
Acórdão nº **1202-00.698 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente MADEIREIRA RICKLI LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa: MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS DO IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto e Orlando José Gonçalves Bueno. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Alberto Donassolo.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto – Relator

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros, Nelson Lósso Filho, Viviane Vidal Wagner, Nereida De Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Carlos Alberto Donassolo e Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

O presente processo administrativo tem por objeto Autos de Infração (fls. 22 a 31) lavrados em 13.11.2008 referentes à aplicação de multas isoladas (de 50% sobre o valor que deixou de ser recolhido) ante o não recolhimento das antecipações mensais do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), calculadas de acordo com a base de cálculo estimada, referente ao ano calendário de 2004, tudo com fulcro nos artigos 222 e 843 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 ("RIR/99"), artigo 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, alterado pelo artigo 14 da Lei nº 11.488/2007, e artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Em face da exigência fiscal, a Recorrente apresentou Impugnação em 17.12.2008 (fls. 35 a 37), alegando em síntese que, tendo sido apurado resultado negativo no ano calendário de 2004, não seria cabível a aplicação de multas ante o não recolhimento de antecipações do IRPJ e da CSLL correspondentes ao período. Indicou ainda ementas de julgados do antigo Conselho dos Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fundamentar os seus argumentos.

Quando do julgamento da Impugnação, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba ("DRJ/CTA"), em decisão de 07.10.2010 (fls. 52 a 54), entendeu pela improcedência da Impugnação apresentada, expondo que, de acordo com o art. 100, II, do CTN, as decisões dos órgãos administrativos são meras fontes normativas secundárias de direito tributário, não vinculando, portanto, as decisões dos demais órgãos administrativos.

Discorreu a DRJ/CTA, também, que os órgãos administrativos somente estariam vinculados às Súmulas Vinculantes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), editadas na forma do artigo 26-A do Decreto nº 70.235, com a redação dada pela Lei nº 11.196/05 e pela Medida Provisória nº 449/08, e às Súmulas Vinculantes editadas pelo Supremo Tribunal Federal ("STF").

Continuou a DRJ/CTA esclarecendo que, inexistindo qualquer Súmula Vinculante que a obrigasse a excluir as multas aplicadas, essas deveriam ser mantidas, dada a existência de determinação legal expressa para a lavratura de multa no caso de não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, mesmo que a Recorrente, ao final do ano fiscal, tivesse apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.

A decisão da DRJ/CTA de fls 52 a 54 teve a seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Ano-calendário: 2004

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada pela pessoa jurídica que optou pela tributação com base no lucro real anual implica, por força de determinação legal, a aplicação da multa de ofício isolada, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Uma vez efetuada a opção pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações mensais da contribuição, calculadas com

base em estimativa. O não recolhimento ou o recolhimento a menor do tributo sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, II, alínea "b" da Lei 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

Impugnação improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Intimada da decisão acima em 27.10.2010 (AR de fls. 58), a ora Recorrente apresentou, em 25.11.11, o presente Recurso Voluntário (fls. 59 a 62), reiterando os argumentos expostos na Impugnação e requerendo a reforma do acórdão da DRJ/CTA de fls. 52 a 54, com a consequente improcedência dos AIs de fls. 22 a 31.

Oportunamente, os autos foram enviados a este Colegiado. Tendo sido designado relator do caso, requisitei a inclusão em pauta para julgamento do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Geraldo Valentim Neto, Relator

Como o recurso preenche os pressupostos de admissibilidade, dele tomo conhecimento e passo à análise.

A ora Recorrente foi autuada em 2008 por supostamente ter deixado de recolher as antecipações mensais de IRPJ e CSLL durante o ano fiscal de 2004, com fulcro no artigo 222 do RIR e no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 que, alterado pela Medida Provisória nº 351/07, convertida na Lei nº 11.488/07, fixou a quantia da multa em 50% sobre as parcelas não antecipadas:

Art. 222 do RIR:

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Art. 44 da Lei nº 9.430/96:

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

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

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída 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) (Grifei)

Pela análise dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que, não sendo efetuado o pagamento das antecipações de IRPJ e CSLL em dado mês, incidirá a multa de 50% sobre os valores apurados. Assim, percebe-se que a base de cálculo para a aplicação das multas será exatamente o valor que deveria ter sido antecipado a título de tributo e não o foi.

Cumpra-se destacar que, mesmo tendo sido apurado IRPJ e CSLL a pagar nos meses de março (fls. 08 e 13), maio (fls. 09 e 14), junho (fls. 09 e 14), julho (fls. 10 e 15), agosto (fls. 10 e 15) e setembro (fls. 10 e 15) de 2004, é certo que, *ao final do exercício foi apurado resultado negativo* (fls. 06). Portanto, não restou configurado IRPJ e CSLL a pagar no ano calendário em análise, conforme se observa das fichas 12A (fls. 12) e 17 (fls. 17) da DIPJ do exercício em questão.

Percebe-se que a Recorrente foi autuada em 13.11.2008, ou seja, *data em que já era conhecido o fato de não existir IRPJ ou CSLL a pagar referente ao exercício de 2004*, de maneira que, por simples decorrência lógica, chega-se à conclusão de que nada pode ser exigido a título de multa sobre a não antecipação de recolhimentos, se nada foi apurado para pagamento a título de principal.

Visto que as multas só foram lavradas no ano de 2008, verifica-se que não existiam mais bases de cálculo de IRPJ ou de CSLL sobre as quais pudessem ser lavradas as autuações em questão, uma vez que, ao final do ano-calendário de 2004, as bases de cálculo mensais são substituídas por uma única base de cálculo anual, que foi negativa, não restando qualquer crédito tributário a ser recolhido pela Recorrente em favor do Fisco.

Dessa maneira, somente poderiam ter sido cobradas as multas isoladas caso essas tivessem sido lavradas antes do final do ano fiscal, pois, após esse período, as bases de cálculo para a aplicação das multas foram substituídas pela base de cálculo única anual, impossibilitando a lavratura das autuações ora em análise.

Assim, caso ao final do exercício não seja calculado tributo a pagar, impossível a aplicação, *a posteriori* (após o encerramento do ano fiscal), de multa pela não antecipação de recolhimentos, exatamente porque nada restou apurado a ser pago no final do ano.

Em caso similar, a CSRF já se manifestou da seguinte maneira:

“IRPJ. MULTA ISOLADA. 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 e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, sobretudo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo (não grifado no original). (Acórdão nº 9101-00563, Processo nº 10680.015086/2004-59; Recurso Especial nº 149.829; Relator Conselheiro Valmir Sandri; 1ª Turma, CSRF; Julgado em 12.03.2009)

Do voto do Conselheiro Relator nos autos do Acórdão 9101-00563 acima transcrito cumpre extrair a seguinte passagem:

“Ou seja, 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 do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1º. do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-officio. Entretanto, como já mencionado no presente caso a contribuinte apurou Prejuízo fiscal, razão pela qual também não há que se cogitar na aplicação da multa de ofício, prevista no mencionado dispositivo legal” (não grifado no original).

Como os recolhimentos por estimativa são mera antecipação dos tributos que serão devidos no encerramento do período-base, restaria configurada a hipótese de aplicação da multa isolada em caso de falta ou insuficiência de recolhimento dos tributos com base em estimativas mensais desde que antes do término do ano-base.

São oportunos, neste sentido, os ensinamentos do Professor Marco Aurélio Greco:

“Mensalmente, o que se dá é apenas o “pagamento do imposto determinado sobre base de cálculo estimada” (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (§ 3º do art. 2º).

Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em complementação de fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em complementação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.981/95). E mais, o valor do recolhimento por estimativa é deduzido do valor do imposto e da contribuição devida ao final do período (art. 2º, § 4º, IV da Lei nº 9.430/96)” (In “Multa Agravada e em Duplicidade”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159) (não grifado no original)

O posicionamento acima exposto é o predominante neste E. Conselho e na CSRF, conforme se observa dos seguintes julgados:

“Multa Isolada. Insuficiência de recolhimentos mensais por estimativa. Com a apuração da contribuição devida ao final do exercício, desaparece a base impositiva da penalidade isolada (antecipações), surgindo uma nova base, que corresponde à contribuição efetivamente apurada, cabendo tão somente a cobrança da multa de ofício (se for o caso) que é devida caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-Officio”. (Processo nº 10835.002315/2002-01; Recurso Especial nº 101-141.150; Relator Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; 1ª Turma, CSRF; Julgado em 11.05.2009; ementa) (não grifado no original).

“IRPJ e CSLL — Multa Isolada — Falta de recolhimento de estimativas — Prejuízo Fiscal — Após o encerramento do ano calendário, a base de cálculo para efeitos de aplicação da multa isolada tem como limite o saldo do

tributo a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, portanto, a sua imposição na inexistência de base tributável.” (Processo nº 13603.001886/2005-84; Recurso Voluntário nº 160.297; Relator Conselheiro José Ricardo da Silva; 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 1ª Seção; Julgado em 13.03.09; ementa) (Grifo nosso).

*“EMBARGOS DECLARATÓRIOS. O art. 27 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes prevê a hipótese de embargos declaratórios quando existir no acórdão contradição entre a decisão e seus fundamentos. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA. A multa isolada de que trata o art. 44, IV, da Lei 9.430/96 será aplicada pela falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo mensal estimada. No entanto, não pode ser imposta cumulativamente com a multa de lançamento de ofício prevista no art. 44, I, da citada lei, sobre a mesma base de cálculo apurada em procedimento fiscal. **MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. PREJUÍZO.** A multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo mensal estimada não pode ser imposta na hipótese de o contribuinte ter declarado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do período anual de apuração, quanto a autuação levada a efeito após o encerramento do ano-calendário de referência. Igual entendimento é aplicável quando inexistir saldo de IRPJ e CSLL a pagar declarado pelo contribuinte. Eventuais diferenças de IRPJ ou CSLL apuradas pela fiscalização devem ser exigidas unicamente com aplicação da multa prevista na Lei 9.430/96, art. 44, I e II. Publicado no D.O.U. nº 251 de 30/12/05.” (Primeiro Conselho de Contribuintes. 3ª Câmara. Turma Ordinária, Acórdão nº 10322182 do Processo 10140000532200357, Data: 11/11/2005)(grifo nosso)*

Desse modo, encerrado o exercício em análise (ano calendário de 2004) e apurado resultado negativo, não mais é cabível multa sobre as parcelas não antecipadas, uma vez que nada pode ser cobrado a título de penalidade sobre o não recolhimento se, ao final, nada restou apurado para ser pago a título de IRPJ ou CSLL.

Portanto, com base nos fundamentos supramencionados, voto no sentido de dar total provimento ao Recurso Voluntário, reformando-se a decisão da DRJ/CTA e cancelando-se os lançamentos efetuados por meio dos Autos de Infração objetos do presente Processo Administrativo Fiscal.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Geraldo Valentim Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Redator Designado.

Em que pese os valiosos argumentos apresentados pelo ilustre relator, peço vênia para discordar do seu entendimento em relação à aplicação da multa de ofício isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, referente ao ano-calendário de 2004.

Em seu recurso, a recorrente argumenta que a aplicação da multa isolada, pela falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, é incabível, diante da

impossibilidade de aplicação da referida multa face à apuração de resultado negativo no encerramento do respectivo ano calendário.

A respeito do pagamento 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, sem demonstrar que não era devido, por meio de balancetes de suspensão ou de redução (art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995), 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 pagamento das estimativas 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, estabelece a imposição de uma penalidade isolada para coibir a prática do não pagamento dessas estimativas, 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 regulamente 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.

Já 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 ignorados nem 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 no descumprimento da 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, cujos recursos financeiros depende o Estado para poder desempenhar as suas funções e que os aguarda, no momento certo, para poder cumprir seus compromissos orçamentários.

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

Por oportuno, registre-se que o art. 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995, dispôs que aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, nos termos da seguinte transcrição:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

Em face do exposto, é de se manter a exigência da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, devendo ser negado provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo