



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

Processo n° 12897.000225/2010-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.910 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2015
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ
Recorrente FURNAS CENTRAIS ELÉTRICAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2006

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL. IRPJ.

A falta de recolhimento das estimativas de IRPJ, na forma prevista nos arts. 2º e 30 da Lei 9.430/1996, sujeita o contribuinte à multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor dos pagamentos mensais não efetuados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator-designado. Vencidos os conselheiros Paulo Roberto Cortez, Cristiane Silva Costa e Carlos Pelá. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto – Redator *ad hoc*

(Assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar, Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernanda Carvalho Álvares, Cristiane Silva Costa, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

CÓPIA

Relatório

Relatório elaborado pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez:

FURNAS-CENTRAIS ELETRICAS S A., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 23.274.194/0001-19, com domicílio fiscal na cidade do Rio de Janeiro - Estado do Rio de Janeiro – Rua Realgrandeza, nº 219, Bairro Botafogo, jurisdicionado a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária no Rio de Janeiro - RJ, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 165/170, prolatada pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 176/198.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Fiscalização no Rio de Janeiro 2 - RJ, em 25/05/2010, o Auto de Infração de fls. 54/60, com ciência por AR, em 27/05/2010 (fl. 62), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.279.385,47, a título de Multa Isolada por Falta de Recolhimento de Estimativa de IRPJ, referente ao ano-calendário de 2006.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 - FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA APURAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO: Saldo Negativo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurado a maior na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2007, em sua Ficha 12A, Linha 18, tendo em vista que foi considerado a maior o valor de R\$ 2.558.770,95 como Imposto de Renda - Pago por Estimativa relativo ao mês de Julho de 2006 (e incluído indevidamente no total da Linha 16 da Ficha 12A) em virtude de que o valor citado não foi efetivamente pago, mas sim compensado com o saldo negativo de imposto de Renda apurado no ano-calendário anterior de 2005, compensação esta que foi realizada sem a apresentação de Declaração de Compensação PER/DCOMP. Infração capitulada no art. 841, incisos I, III e IV, do RIR/99.

2 - MULTAS ISOLADAS FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CALCULO ESTIMADA: Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, relativamente ao mês de Julho de 2006, no valor de R\$ 2.558.770,95. O valor total de Imposto de Renda a pagar por Estimativa referente ao mês de Julho de 2006, apurado na Ficha 11, Linha 12 da DIPJ 2007, foi de R\$ 8.615.389,37. No entanto, o valor declarado em DCTF foi de R\$ 6.056.618,42. O valor da diferença de R\$ 2.558.770,95 não foi efetivamente pago, mas sim, compensado com o saldo negativo de imposto de Renda apurado no Ano-Calendário anterior de 2005, compensação esta que foi realizada sem a apresentação de Declaração de Compensação PER/DCOMP. A apresentação da DC6MP encontra-se prevista na IN SRF nº 600/2005, art. 26, e na Lei nº 9.430/1996, art. 74, com a redação dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637/2002). Multa aplicada de 50%, exigida isoladamente, sobre o valor da diferença. Infração capitulada arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art.

44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece o lançamento através do Termo de Constatação de Infrações (fls. 52/53) amparado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que relativamente ao IRPJ estimativa foi apurada divergência no mês de julho do ano de 2006 entre o valor declarado pelo contribuinte em DIPJ e o declarado em DCTF, conforme também constou do dossiê da presente Revisão, sendo: na 1ª, o valor é de R\$ 8.615.389,37 e na 2ª, é de R\$ 6.056.618,42. A diferença encontrada foi de R\$ 2.558.770,95;

- que em 30/03/2009 intimamos o contribuinte a esclarecer o motivo da divergência de valores encontrada, relativamente ao Ano-Calendário de 2006, entre o IRPJ Estimativa constante de sua DIPJ e da sua DCTF;

- que o valor relativo A diferença de R\$ 2.558.770,95 Estimativa do mês de julho de 2006 não foi efetivamente pago por ter sido compensado com o saldo negativo de imposto de Renda apurado no anterior (2005);

- que, em decorrência, aplicamos a multa de 50%, exigida isoladamente da diferença não recolhida, através da lavratura do correspondente Auto de Infração;

- que a apuração incorreta do Imposto de Renda, deste modo, foi constatado que o contribuinte apurou Saldo Negativo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a maior na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica — DIPJ 2007, em sua Ficha 12A, Linha 18, no valor de R\$2.558.770,95;

- que isto se deveu ao fato de que considerou o citado valor como Imposto de Renda Pago por Estimativa relativo ao mês de julho de 2006 (e incluído, indevidamente, no total da Linha 16 da Ficha 12A), embora o mesmo não tenha sido efetivamente pago, mas sim, compensado com o saldo negativo de Imposto de Renda apurado no Ano-Calendário anterior de 2005, compensação esta que foi realizada sem a apresentação de Declaração de Compensação PER/ DECOMP;

- que o Auto de Infração ora lavrado notifica o contribuinte a ajustar os seus registros contábeis e fiscais de acordo com os valores apurados no quadro, Compensação de Valores do Demonstrativo de Compensação de Valores do presente Auto de Infração, efetuando a Redução do Imposto de Renda a Compensar ou a ser Restituído, ou a impugná-los. No prazo de 30 (trinta) dias, contados de sua ciência, nos termos dos arts. 5º, 15º, 16º e 17º do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/93 e nº 9.532/97.

Em sua peça impugnatória de fls. 67/101, instruída pelos documentos de fls. 102/140, apresentada, tempestivamente, em 18/06/2010, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a Impugnante em 27 de maio de 2010 recebeu via postal o auto de infração lavrado por Rosely Aparecida Roberto, Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, matrícula 20.560, auto de infração este onde constava da folha de continuação do auto de infração as seguintes infrações descritas aos dispositivos legais mencionados;

- que deve ainda ser mencionado que a Ilustre AFTRF apresentou **DEMONSTRATIVO DE COMPENSAÇÃO DE VALORES**, onde identifica que em dezembro

de 2006 o Impugnante possuía um saldo de Imposto a compensar de R\$ 11.725.730,85, e que o Imposto apurado (item 01 do combatido auto de infração) era redutor deste valor em R\$ 2.558.770,95;

- que o fato é que não se pode olvidar que a aplicação da multa imposta pelo Fisco é totalmente indevida;

- que o Fisco promoveu, como o próprio auto de infração consigna, alterações na declaração supostamente por um mínimo erro de preenchimento. Que o imposto não foi pago mas foi compensado;

- que não houve prejuízo algum ao Fisco, o que diferentemente tenta impor a ora Impugnante;

- que como notoriamente sabido a sanção tributária, à semelhança das demais sanções impostas pelo Estado, é informada pelos princípios congruentes da legalidade e da razoabilidade, assim sendo, a atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar;

- que a razoabilidade encontra ressonância na ajustabilidade da providência administrativa consoante o consenso social acerca do que é usual e sensato. A proporcionalidade, como uma das facetas da razoabilidade revela que nem todos os meios justificam os fins. Os meios conducentes consecução das finalidades, quando exorbitantes, superam a proporcionalidade, porquanto medidas imoderadas em confronto com o resultado almejado;

- que estas linhas deságuam na conclusão firme e precisa que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação, restando incontroverso, que o contribuinte apenas utilizou critério de preenchimento equivocado ao preencher a obrigação acessória, sem, contudo, deixar de recolher os valores devidos aos cofres públicos, não sobejando assim qualquer prejuízo para o Fisco, consoante será reconhecido Desta sorte, assente nos autos, como acima corroborado, o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte, nem resultou em prejuízos aos cofres públicos, depreende-se a ausência de razoabilidade na cobrança da multa imposta e exigida de 50%;

- que, independentemente da apuração a ser feita, o erro no preenchimento que não lesou os cofres públicos não é passível de aplicação da multa aplicada, devendo a mesma ser expungida do lançamento;

- que, então, se o CTN dispõe que à lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à autoria, imputabilidade ou punibilidade' (art. 112, caput e inciso III), parece-me que não se haveria de presumir o dolo ou má-fé da contribuinte, especialmente quando vem a mesma apresentar ponderações críveis que denotam não ter havido intenção de subestimar seus rendimentos;

- que não se diga que considerando correto o lançamento *strictu sensu* e indevida a aplicação da sanção pecuniária, se esteja inovando na matéria, adentrando seara ainda indevassada pela apreciação judicial.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, os membros da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro – RJ concluíram pela improcedência da impugnação e pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que conforme relatado pela Fiscalização, o saldo negativo do IRPJ do ano de 2006, foi apurado a maior na DIPJ 2007, Ficha 12A, Linha 18, tendo em vista que foi considerado a maior o valor de R\$ 2.558.770,95 como IRPJ pago por estimativa relativo ao mês de Julho daquele ano, e incluído indevidamente no total da Linha 16 da Ficha 12A. Acrescentou a Fiscalização que dito valor não foi efetivamente pago, mas sim compensado com o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2005, compensação esta que foi realizada sem a apresentação de Declaração de Compensação PER/DCOMP;

- que o valor total de IRPJ a pagar por estimativa referente ao mês de Julho de 2006, apurado na Ficha 11, Linha 12 da DIPJ 2007, foi de R\$ 8.615.389,37. No entanto, o valor declarado em DCTF foi de R\$ 6.056.618,42;

- que em sua defesa, alegou a Interessada que a declaração efetuada de forma incorreta não equivale à ausência de informação, restando incontroverso, que apenas utilizou critério de preenchimento equivocado ao preencher a obrigação acessória, sem, contudo, deixar de recolher os valores devidos aos cofres públicos, não sobejando assim qualquer prejuízo para o Fisco. Acrescentou que o erro no preenchimento da declaração não implicou na alteração da base de cálculo do IRPJ nem resultou em prejuízos aos cofres públicos;

- que, quanto à controvérsia, cabem as seguintes observações, quanto aos aspectos fáticos, do exame dos autos, fls.10/11, comprova-se que a estimativa do mês de julho foi de R\$ 8.615.389,37. Segundo a Interessada, fls.48/49 e impugnação, constaram em DCTF, R\$6.056.618,42, sendo que, R\$2.558.770,95 teriam sido compensados com o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2005;

- que, quanto ao direito a ser aplicado, cabem alguns esclarecimentos, que o Código Tributário Nacional, (CTN), e a legislação tributária tratam da compensação, contudo, é no artigo 368, do Código Civil que vai se encontrar a definição inicial deste instituto. Diz este dispositivo que, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem;

- que o artigo 156, inciso II, do CTN, complementa a definição de compensação ao dizer que esta é uma modalidade de extinção do crédito tributário;

- que a parcela do débito de estimativa não foi liquidado nem por pagamento nem por compensação, e nem sequer declarado em DCTF ou qualquer outro instrumento de confissão de dívida, é lícito ao Fisco recompor a apuração do imposto de renda anual, sendo certo que não há que se aplicar a jurisprudência do STJ, bem como o artigo 112, do CTN;

- que da multa isolada, neste sentido, conforme já analisado, parte da estimativo do IRPJ do mês de julho de 2006, no valor de R\$2.558.770,95, não foi paga nem compensada, nos termos da legislação em vigor na época da ocorrência dos fatos narrados;

- que qualquer infração tributária implica em prejuízo à Fazenda Nacional, ainda que indireto, especialmente a falta de recolhimento da antecipação mensal, que impõe um ônus à União pela redução dos recursos necessários às suas atividades;

- que o artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, quando determina que a multa isolada deva ser aplicada no caso de falta de pagamento do IRPJ ou da CSLL por estimativa, ainda que tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa no ano-calendário correspondente, sinaliza que a multa isolada será aplicada, após o final do respectivo ano calendário;

- que, em síntese, a ocorrência de parcela de débito de estimativa não liquidada nem por pagamento nem por compensação, e nem sequer declarada em DCTF ou qualquer outro instrumento de confissão de dívida, faz com que incida a multa isolada prevista no artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, com alterações posteriores.

A presente decisão encontra-se consubstanciada na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

Após a Lei nº. 10.637/2002, a compensação deverá ser feita via declaração própria.

ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA.

Verificado, no caso concreto, que o débito de estimativa não foi liquidado nem por pagamento nem por compensação, e nem sequer declarado em DCTF ou qualquer outro instrumento de confissão de dívida, é lícito ao Fisco recompor a apuração do imposto de renda anual.

MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA.

A ocorrência de débito de estimativa não liquidado nem por pagamento nem por compensação, e nem sequer declarado em DCTF ou qualquer outro instrumento de confissão de dívida, faz com que incida a multa isolada prevista no artigo 44, da Lei nº. 9.430, de 1996, com alterações posteriores.

ESCRITURAÇÃO. FORÇA PROBANTE.

A escrituração faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados desde que mantida com observância das disposições legais e acompanhada por documentos hábeis e idôneos, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 30/12/2013, conforme Termo constante à fl. 173, e com ela não se conformando, o contribuinte interpôs,

em tempo hábil (28/01/2014), o recurso voluntário de fls. 176/198, instruído pelos documentos fls. 199/223 no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que da prova da compensação, portanto, antes de tecermos as considerações relativas ao lançamento de ofício realizado e aplicação de multa decorrente, faz-se oportuno elucidar importante ponto levantado pelo Acórdão ora combatido;

- que o supramencionado Acórdão, ao tratar da existência da compensação, asseverou que “a Interessada não declarou a parcela de R\$ 2.558.770,95 na DCTF, e sequer acostou aos autos a sua contabilidade demonstrando a alegada compensação”;

- que a realidade diverge do afirmado no d. Acórdão, vez que a Recorrente, no curso do processo, demonstrou de modo documental a compensação realizada;

- que a referida alegação, causa grande estranheza, vez que no Auto de Infração o Fiscal não esboça qualquer dúvida quanto à efetivação da compensação por FURNAS, ao contrário, afirma cabalmente sua existência, apenas indicando incorreção no procedimento;

- que visando definitivamente qualquer dúvida que possa pairar sobre a realização da compensação, seguem anexados ao presente Recurso os documentos contábeis hábeis a demonstrar a adoção da medida;

- que da realização da compensação e da improcedência do lançamento da multa isolada, conforme, já relatado, o Fiscal desconsiderou a compensação feita pela Recorrente de saldo negativo de IRPJ, para fins de pagamento por estimativa relativo ao mês de julho de 2006, a pretexto de não ter sido lançado em DCOMP;

- que à multa isolada aplicada, insta frisar, ademais, sua inadmissibilidade após o final do ano calendário, quando comprovado que o contribuinte apurou, na sua declaração anual, crédito contra o Fisco;

- que conforme é cediço no ano – calendário de 2006, a Recorrente apurou prejuízos fiscais, gerando, portanto, crédito contra o Fisco. Tanto o é, que a diferença decorrente da desconsideração da compensação efetivamente realizada foi descontada do saldo negativo de IRPJ de Furnas referente aquele ano;

- que a luz de tal fato, constata-se plena inaplicabilidade da referida multa, sendo este, inclusive, o entendimento do então Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

Tendo em vista a impossibilidade de o Conselheiro Paulo Roberto Cortez formalizar a decisão, passo a redigi-la ressaltando que o posicionamento aqui explanado reflete o entendimento do Relator original.

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

A discussão no presente litígio restringe-se, tão-somente, a lavratura de Auto de Infração para se exigir multa isolada sob o argumento de o contribuinte deixou de recolher Imposto de Renda da Pessoa Jurídica com base em estimativas mensais.

No caso da aplicação das multas isoladas motivadas pela falta de recolhimento das estimativas (IRPJ e/ou CSLL), resta claro, que o ponto nodal da discussão diz respeito ao procedimento fiscal que ocorreu após o encerramento dos exercícios questionados.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis 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 sofrer duas sanções pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Entretanto, não é essa exatamente a discussão no presente processo. Aqui a discussão se restringe aos casos em que a aplicação da multa de ofício 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, por ventura, omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, se sujeita 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 não 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 (em 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).

Nesta linha de pensamento o tributo sob a forma estimada não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Desta forma, 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 imponible 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 imponible, 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*, 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 do ano-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 devido no período.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo no ano-calendário questionado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após o ano-calendário questionado, 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 aos sujeitos passivos e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

Acórdão nº 9101-001.869, de 29 de janeiro de 2014

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Período de apuração: 31/01/1997 a 30/06/2001

MULTA ISOLADA APÓS ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. PENALIDADE DEVIDA LIMITADA AO TRIBUTO APURADO NO FINAL DO ANO CALENDÁRIO.

A exigência da multa isolada sobre valor de estimativa não recolhida mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, constatar-se a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo apurado ao final por conta da insuficiência das estimativas recolhidas.

Acórdão nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

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 sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSLL. 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.

Assim, o presente voto encontra-se em consonância com a iterativa jurisprudência desta Corte Administrativa, no sentido de que a exigência da multa isolada sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidas mensalmente somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário, razão pela se faz necessário excluir da exigência tributária a multa isolada aplicada.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido dar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, Redator designado

Com a devida vênia, discordo do i.Conselheiro Relator. O assunto não é assente nesta Corte. Filio-me à corrente que entende cabível a multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais por expressa previsão legal. Nessa esteira, adoto, como razão de decidir no presente caso, na forma a seguir apresentada, os fundamentos do Acórdão 1301-001.539, da lavra do i.Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas.

A legislação fixa como regra a apuração trimestral do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, e faculta aos contribuintes a apuração destes resultados apenas ao final do ano calendário caso recolham as antecipações mensais devidas, com base na receita bruta e acréscimos, ou justifiquem sua redução/dispensa mediante balancetes de suspensão/redução.

Se assim não procedem, aplica-se o disposto na Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, inciso IV, originalmente assim disposto:

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:

[...]

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 (estimativa mensal) , 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;

[...]

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nessa ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano calendário.

Ausente tal demonstração, ou apurando a Fiscalização que estes balancetes revelam resultado inferior ao devido, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Assim, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deve a contribuinte apurar e recolher os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceria devido nos cálculos do ajuste anual.

Dessa forma, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, mesmo verificando que os tributos devidos ao final do ano calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas.

Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Noutro giro, se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere dessa regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado.

Inadmissível, assim, a interpretação de que as multas isoladas somente poderiam ser aplicadas antes de encerrado o ano calendário.

A Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007 deu nova redação ao artigo 44 acima transcrito:

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

Autenticado digitalmente em 12/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente

em 12/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES DE ALENCAR, Assinado digitalmente em 12/06/2015 por LEONA

RDO DE ANDRADE COUTO

Impresso em 14/07/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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;

II - de 50% (cinquenta 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.

No que importa à presente análise a nova redação dada ao dispositivo legal promoveu alteração apartando as infrações distintas em incisos distintos e alterando, apenas, o percentual da multa isolada, originariamente exigida na alíquota de 75%, reduzindo-a para 50%.

Nesse contexto, a dicção do dispositivo não deixa margem de dúvida acerca do seu alcance. A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um caráter provisório, pois o que se busca é punir a conduta do contribuinte que, espontaneamente, abandonou a regra geral de tributação lucro real trimestral, sem respeitar o requisito para o ingresso na sistemática do lucro real anual, cujas estimativas mensais antecipatórias são de recolhimento imprescindível.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada de 50% sobre o valor do pagamento mensal, mesmo que apurado prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL no final do exercício, como no caso em exame.

Por todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário mantendo a multa isolada ao patamar de 50% .

(Assinado digitalmente)

Frerderico Augusto Gomes de Alencar – Redator designado