



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

**Processo nº** 13839.001168/2006-25  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-001.771 – 1ª Turma  
**Sessão de** 16 de outubro de 2013  
**Matéria** ESTIMATIVAS DE IRPJ/CSLL - MULTA ISOLADA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** MONIER TEGULA SOLUCÕES PARA TELHADOS

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004, 2005

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. VERIFICAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. É improcedente a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. Declarou-se impedida a Conselheira Karem Jureidini Dias, sendo substituída pelo Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva. Declarou-se impedido Conselheiro, Valmir Sandri sendo substituído pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez.

*(Assinado digitalmente)*

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Vinícius Barros Ottoni – Redator Ad Hoc – Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadao, José Ricardo da Silva, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Valmar Fonseca de Menezes, Valmir Sandri, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente) e Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente à época do julgamento).

## **Relatório**

Cientificada da decisão de Segunda Instância, em 25/01/2008 (fl. 4266), a Fazenda Nacional interpõe, tempestivamente, em 25/01/2008, Recurso Especial de fls. 4270/4278, para a 1ª Turma de Julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma da decisão proferida pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 103-23036, de 24/05/2007 (fls. 4256/4265), o qual, por maioria de votos, deu provimento ao recurso interposto pela contribuinte Tegula Soluções para Telhados Ltda. atual denominação de Lafarge Roofing Brasil Ltda. (fls. 4222/4246).

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, Lafarge Roofing Brasil Ltda., foi lavrado, em 03/04/2006, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí- SP, Auto de Infração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para exigência da Multa Isolada em razão da falta de recolhimentos das estimativas mensais (fls. 895/911), com ciência pessoal, em 07/04/2006 (fls. 895/911) exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.632.477,09, referente aos exercícios de 2001 a 2005.

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 e IRPJ. Infração capitulada nos arts. 29, 30, 43, 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996; art. 841 do RIR/99 e nos arts. 222, 841, incisos III e IV, 843, e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado fundamentou o lançamento com base nos seguintes argumentos:

- que durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados gerando falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de calculo estimada em função da

receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme Termos lavrados, respostas apresentadas, Livros Diários, DCTFs, DARFs, planilhas de bases de cálculos, demonstrativos elaborados, tudo consignado no Termo Conclusivo da Ação Fiscal, anexo.

Impugnado, tempestivamente, o Auto de Infração, em 04/05/2006 (fls. 916/936), instruído pelos documentos de fls. (937/1016) e após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP, em 06/11/2006, decide julgar parcialmente procedente o lançamento, mantendo, em parte, o crédito tributário lançado (fls.4190/4199), lastreado, em síntese, nos seguintes argumentos básicos:

- que conforme se depreende do relatório, a fiscalização constatou que a empresa optou pela sistemática do Lucro Real Anual com pagamentos mensais antecipados do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário de 2000 a 2004 e que deixou de fazer as referidas antecipações, nos meses relacionados no auto de infração. Por essa razão, a fiscalização considerou ter havido a materialização da hipótese de infração de que cuida a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 - art. 44, §1º, IV;

- que aplicação da multa isolada, decorre, exclusivamente, do descumprimento da obrigação de se efetuar o recolhimento por estimativa nos prazos e condições estabelecidos na legislação tributária, independentemente do resultado anual apurado pelo sujeito passivo. Excetua-se do disposto nessa regra, a pessoa jurídica que comprovar que a falta de pagamento decorreu do levantamento, efetuado antes da data estipulada para o recolhimento do tributo ou contribuição, de balancete de suspensão ou redução na forma do art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, e alterações posteriores;

- que desta forma, já que estava a empresa obrigada ao recolhimento por estimativa, por ter optado pela apuração do lucro real anual, não pairam dúvidas de que a constatação de falta ou insuficiência de recolhimentos mensais, por estimativa, dá ensejo ao lançamento da multa de ofício isolada, prevista no inciso IV do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, incidente sobre as diferenças apuradas e perfeitamente demonstradas;

- que oportuno então destacar, tendo em vista o entendimento da Secretaria da Receita Federal emanante da norma citada, o qual o agente fiscal deve observar: a multa aplicada não é fruto da simples ausência de transcrição no Livro Diário dos balancetes, nos quais é demonstrado o prejuízo acumulado do período, mas da falta desse procedimento até a data fixada para o pagamento do imposto e da contribuição do respectivo mês;

- que como é sabido, a regra para as pessoas jurídicas optantes pela apuração do Lucro Real Anual é o pagamento das estimativas com base na receita bruta e acréscimos - conforme preceitua o art. 2.º, *caput*, da Lei n.º 9.430, de 1996 -, sendo exceção a redução ou suspensão do tributo mediante levantamento de balancete de suspensão ou redução até a data fixada para o respectivo pagamento. Nessa última situação, a legislação impõe o dever de transcrição, como condição de eficácia da suspensão ou redução do pagamento, para possibilitar a verificação da execução do procedimento dentro do prazo legal;

- que sem a transcrição no Livro Diário dos balancetes de suspensão ou redução, a contribuinte se sujeita à multa isolada em discussão, de acordo com a legislação vigente, passando a ser seu o ônus de provar que apurou dentro dos correspondentes prazos os resultados acumulados e tributos devidos até então;

- que a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, §1º, IV, da Lei n.º 9.430, de 1996, em decorrência da falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão, pode não subsistir, quando o sujeito passivo apresenta sua escrita contábil e fiscal, provando que, antes das datas previstas para os pagamentos mensais das estimativas do IRPJ e da CSLL, havia apurado prejuízos fiscais como resultados acumulados;

- que compulsando os autos, verifica-se que a impugnante não apresenta documentos hábeis, por si só, para comprovar a apuração dos prejuízos fiscais acumulados, os quais a dispensariam do recolhimento da estimativa mensal. Ora, as planilhas e os balancetes apresentados são documentos desprovidos de termos de abertura e de encerramento e não submetidos a qualquer tipo de controle e autenticação, como os exigidos para o Livro Diário. O mesmo é válido para o Livro de Apuração do Lucro Real, cujo registro não é exigido pelo Regulamento do Imposto de Renda de 1999, Decreto n.º 3.000, de 29 de março de 1999. Desta forma, a verificação da tempestividade da elaboração da contribuinte tem que ser efetuada de outra forma;

- que quando há redução do pagamento, pode-se inferir que existiu uma apuração vinculada ao valor recolhido. Coadunando-se os registros contábeis e fiscais e a importância recolhida tempestivamente, é de se presumir que a apuração foi elaborada antes do prazo previsto para o pagamento. Nos casos de suspensão, entretanto, inexistente pagamento capaz de marcar no tempo a apuração efetuada;

- que cabe ressaltar que os pagamentos efetuados a destempo, apesar de não terem constituído prova hábil para reverter a desconsideração dos balancetes de redução, foram considerados na determinação da multa isolada, conforme Demonstrativo de Situação Fiscal Apurada (fl. 859/870). Assim, no tocante ao ano calendário de 2000, fica prestigiado o procedimento fiscal realizado;

- que no ano de 2001, além da ausência de comprovação da elaboração tempestiva dos balancetes de suspensão/redução, a própria declaração de rendimentos apresentada pela contribuinte reforça a pretensão fiscal de apurar as estimativas devidas a partir da receita bruta;

- que quanto ao ano calendário de 2003, as multas isoladas foram aplicadas pela insuficiência do recolhimento efetuado, tendo em vista as estimativas apuradas pela própria contribuinte na DIPJ/2004 com base na receita bruta e acréscimos. A defesa assevera que as antecipações referentes aos meses de abril a junho foram satisfeitas mediante pagamentos e compensações;

- que se poderia cogitar da correta incidência da multa nos caso de não homologação da compensação. Contudo, a aplicação de multa isolada somente é possível se caracterizada a prática das infrações previstas nos art. 71 a 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, conforme determina o art.18 da Lei n.º 10.833, de 2003 (considerando as alterações introduzidas pela Lei n.º 11.051, de 2004, e pela Lei n.º 11.196, de 2005), o que não ocorre no presente caso.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 20/12/2006, conforme Termo constante à fl. 4221, e com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, tempestivamente, em 08/01/2006, Recurso Voluntário de fls. 4222/4246, o qual, ao ser apreciado pela então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, através do Acórdão nº 103-23036, de 24/05/2007 (fls. 4256/4265), concluiu, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para excluir a multa isolada, conforme se verifica de sua ementa e decisão:

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

Autenticado digitalmente em 14/04/2015 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 0

7/05/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por MARCOS VINICIUS

S BARROS OTTONI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*IRPJ e CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.*

*Conforme precedentes desta E. Câmara (v.g., Recurso 124.946), 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 a maior do que o recolhido por estimativa. Recurso voluntário provido para afastar a incidência de multa isolada, ante os prejuízos informados em DIPJ pela Recorrente.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por LAFARGE ROOFING BRASIL LTDA.,*

*ACORDAM os Membros da Terceira Câmara, do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que o provia em parte para reduzir a multa isolada para 50% (cinquenta por cento), nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.*

Cientificada, formalmente, da decisão de Segunda Instância, em 25/01/2008, conforme Termo constante às fls. 4266, a Fazenda Nacional, através do seu representante legal, interpôs, de forma tempestiva (25/01/2008), o Recurso Especial de fls. 4270/4278, 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 insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão proferido pela e. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento parcial ao recurso voluntário, por maioria, para afastar a multa de ofício, lançada com base no art. 44, inc. I e seu parágrafo 1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, em função do descumprimento, pelo Recorrido, do modo de pagamento do IRPJ e CSSL sobre base de cálculo estimada (art. 2º da Lei 9.430/96);

- que conforme apurado pela fiscalização, o Recorrido optou por pagar os tributos devidos durante os anos de 2000 a 2005 pelo regime de estimativa;

- que tal opção, que é irretratável, conforme o art. 3º da Lei 9.430/96 significa que o contribuinte, nos termos dos artigos 29; §§1º e 2º; 30 a 32, 34 e 35 da Lei 8.981/95 (aos quais a Lei 9.430/96 faz remissão), deverá pagar o imposto mensalmente, sobre base de cálculo estimada, podendo suspender ou reduzir o valor a ser recolhido, desde que levante o chamado "balancete de suspensão";

- que se, então, que o Recorrido, apesar de ter feito a opção pelo pagamento mensal do imposto por estimativa, não efetuou os recolhimentos mensais, e não elaborou balanços ou balancetes de suspensão que justificassem a ausência de recolhimentos mensais estimados no que tange aos anos-calendário 2000 a 2002 e 2004;

- que teor art. 44, §1º, "IV", da Lei 9.430/96, a "multa isolada" é devida em função do não pagamento do imposto devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;

- que como se viu acima, a e. Câmara *a quo* julgou que a multa prevista no art. 44, §1º, "IV", da Lei 9.430/96 somente se justificaria se exigida no curso do ano calendário em que o contribuinte não pagou o imposto devido por estimativa, ou se fosse constatado, ao final do ano calendário, a ocorrência de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa vale dizer, prejuízo ao Fisco;

- que incoerente exigir a multa de que trata o art. 44, §1º, "IV", da Lei 9.430/96 durante o ano calendário por dois motivos, já evidenciados nos parágrafos acima. Primeiramente, porque é devido durante o ano calendário justamente o tributo. Caso o contribuinte não cumpra o regime de pagamento por estimativa, caberá à fiscalização exigir o tributo devido durante o ano, o que afasta a exigência de multa por descumprimento do regime de estimativa;

- que em segundo lugar, a norma estipula claramente que a multa é isolada, ainda que o contribuinte tenha incorrido em prejuízo ao final do ano. Tal dispositivo esclarece o critério temporal da hipótese de incidência da multa, qual seja deverá incidir após o final do ano calendário, pois nesse momento é que será possível saber se o contribuinte teve ou não prejuízo;

- que a multa decorre do descumprimento do regime de pagamento do tributo por estimativa, e que esse descumprimento pode ocorrer durante o ano base. Mas não é possível confundir o chamado critério objetivo da incidência da norma (descumprimento do regime) com o aspecto temporal;

- que é claríssima. Exige-se a multa isolada se o contribuinte, que optou pelo regime de estimativa, deixar de fazer o pagamento do imposto, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

- que interpretando-se a Lei 8.981/95, à qual a Lei 9.430/96, remissão, conclui-se que a única hipótese em que a penalidade imposta a quem não faz o pagamento do imposto por estimativa pode ser elidida, ocorre quando o contribuinte justifica o não pagamento com a transcrição dos balancetes no Livro Diário;

- que esse fato, que representa uma excludente de punibilidade, não aconteceu na espécie;

- que, portanto, conclui-se que, a partir da Lei 9.430/96, o contribuinte somente estará dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcrever no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução.

Após o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional o Presidente da então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes exarou o Despacho nº 103-0376/2008 (fls. 4279/4280), dando seguimento ao Recurso por satisfazer os pressupostos regimentais.

Ciente, nos termos regimentais, do Acórdão recorrido e do Despacho de Exame de Admissibilidade, em 26/01/2009 (fl. 4295), o contribuinte apresentou, tempestivamente, em 05/02/2009, as suas contrarrazões (fls. 4292/4307), baseado, em síntese, nas seguintes considerações:

- que a Fazenda Nacional sustenta em seu Recurso Especial, equivocadamente, que a multa isolada é devida no caso em questão porque a Recorrida não teria efetuado os recolhimentos mensais e os balancetes de suspensão;

- que a Recorrida sempre levantou balancetes mensais de suspensão ou redução, todos esses balancetes foram apresentados à fiscalização e juntados aos autos. Quando os balancetes apresentavam a redução do tributo, recolhiam-se os valores devidos, conforme comprovam as guias de recolhimento anexas;

- que a acusação fiscal nada tem haver com os fatos narrados pelo Recurso Especial. A Fazenda Nacional, em verdade, pretende alterar o critério jurídico fixado no auto de infração, que adotou como motivação a mera falta de transcrição balancetes no Livro Diário, querendo fazer crer que a acusação está jungida a uma suposta falta de recolhimento mensal do imposto por estimativa e/ou a inexistência de balancetes como sustenta a Recorrente. Nada mais equivocado, pois existem todos os balancetes e, quando devido, os tributos foram devidamente pagos;

- que o Recurso Especial da Fazenda Nacional, por seu turno, pleiteia a manutenção da exigência ao argumento de que a multa isolada seria inafastável nos casos em que não há o pagamento do tributo, sendo que a única exceção seria a transcrição dos balancetes no livro diário. (fls. 4274/4275);

- que este é o ponto fundamental, D. Julgador, a Recorrida procedeu ao pagamento dos valores devidos calculados por meio de balancetes de suspensão ou redução;

- que não há dúvidas, D. Julgadores, a multa isolada é aplicável para os casos em que o IRPJ e a CSLL pela regra da estimativa sejam efetivamente devidos e o contribuinte simplesmente deixa de realizar o pagamento de tais valores, por entender que ao final do período será apurado prejuízo fiscal. Não é este o caso dos autos;

- que o parágrafo 2º, do artigo 35, da Lei nº 8.981/95 é de clareza solar ao dispensar do pagamento dos valores calculados no regime de apuração por estimativa as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do respectivo ano-calendário;

- que isto é demonstrado, ainda, na planilha "COMPARATIVO ENTRE BALANCETES DE SUSPENSÃO REDUÇÃO E DIÁRIOS REGISTRADOS", acostada anteriormente, em que a Recorrida demonstra que os balancetes refletem fielmente as informações constantes do Livro Diário, demonstrando os valores totais de cada período, o número do diário correspondente e a página totalizadora. Ademais, nesta planilha, constata-se que o lucro/prejuízo de cada período corresponde exatamente ao que foi transcrito o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR);

- que em suma, todos os documentos hábeis e idôneos, coincidem em datas e valores, quais sejam, balancetes, Livro Diário, LALUR, memórias de cálculo e planilhas demonstrativas, comprovam a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro nos anos-calendários de 2001, 2002 e 2004, razão pela qual a RECORRENTE estava DISPENSADA do pagamento tanto do "IRPJ" quando da "CSLL" no regime de apuração por estimativa, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 35, da Lei nº 8.981/95;

- que no ano-calendário de 2000, diferentemente dos períodos acima mencionados, no mês de janeiro a Recorrida verificou que havia imposto a pagar. Pela sistemática do lucro real o "IRPJ" apurado foi de R\$ 24.269,19 (vinte e quatro mil, duzentos e sessenta e nove reais e dezenove centavos), partindo de um lucro real de R\$ 127.470,65 (cento e vinte e sete mil quatrocentos e setenta reais e sessenta e cinco centavos) (transcrito no LALUR), em conformidade com os balancetes e a planilha "Demonstrativo de Apuração do Lucro Real", que acompanharam a Impugnação. O valor do imposto calculado pelo regime de estimativa seria substancialmente superior;

- que, assim, tendo em vista que ficou demonstrado que o imposto devido pelo lucro real no período é inferior ao calculado baseado na apuração por estimativa, a ora Recorrida recolheu o montante apurado pelo lucro real de R\$ 24.269,19 (vinte e quatro mil, duzentos e sessenta e nove reais e dezenove centavos), conforme comprovante do recolhimento juntado aos autos;

- que nos demais períodos do ano-calendário de 2000 houve a suspensão do pagamento posto que a Recorrida apurou prejuízos fiscais, aplicando-se ao caso a regra do artigo 10 inciso I, da Instrução Normativa SRF nº-93/97, que estabelece a suspensão do pagamento pela apuração por estimativa "desde que (se) demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado";

- que no ano-calendário de 2003 nos meses de janeiro a março a Recorrida apurou prejuízo fiscal, conforme documentação apresentada, razão pela qual estava dispensada do pagamento do IRPJ e CSLL pelo regime da estimativa;

- que abril a junho de 2003 a Recorrida apurou pela sistemática da estimativa IRPJ e CSLL a recolher, reduzindo o valor a ser pago para ajustá-los ao valor dos tributos calculados pela sistemática do lucro real;

- que nestes períodos os pagamento dos débitos foram apurados, bem como mediante compensação com créditos a que fazia jus a Recorrida, conforme comprovantes e declarações de compensações apresentadas.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, Redator Ad Hoc Designado

Em face da necessidade de formalização da decisão proferida nos presentes autos, 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 integra o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, este Conselheiro foi designado Redator Ad Hoc pelo Presidente da 1ª Turma da CSRF, 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).

Destarte, levando-se em consideração a minuta de acórdão inicialmente apresentada pelo relator original quando do julgamento do recurso, bem como o resultado,

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

Autenticado digitalmente em 14/04/2015 por MARCOS VINICIUS BARROS OTTONI, Assinado digitalmente em 0

7/05/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, Assinado digitalmente em 14/04/2015 por MARCOS VINICIU

S BARROS OTTONI

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, expresso na Ata da sessão ocorrida em outubro de 2013, passo a formalizar o seu voto:

Tendo a Fazenda Nacional tomado ciência do decisório recorrido em 25/01/2008 (fls. 4266) e protocolizado o presente apelo em 25/01/2008 (fls. 4270/4278), 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.

Por outro lado, constata-se 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, de 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 então Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 103-23036, de 24/05/2007) que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso do contribuinte para excluir a multa isolada, ao 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 comporta, portando, 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 *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 líquido e 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, 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 afirmar 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, apenas seria 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). 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 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 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 devido nos períodos.

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*

*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.*

*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 e por preencher os demais requisitos de admissibilidade e, no mérito, voto no sentido de negar-lhe provimento.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Vinícius Barros Ottoni - Redator Ad Hoc