



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.004810/2007-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.697 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2020
Recorrente SKF DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.

A exigência da multa isolada é formalizada através de lançamento de ofício, em razão de descumprimento, por parte dos contribuintes, da legislação tributária, no caso presente, a falta de recolhimento das estimativas mensais da CSLL.

Não se enquadra, portanto, na classificação dos lançamentos por homologação, em que a atividade de apuração e subsequente pagamento constituem atribuição dos contribuintes, razão pela qual o prazo de decadência deve ser regido pelo disposto no artigo 173, I, do CTN.

Inteligência da Súmula CARF nº 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submetese ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

RECOLHIMENTO DA CSLL. ESTIMATIVA.

A pessoa jurídica, optante pela apuração do IRPJ e CSLL, com base no lucro real anual, deve promover o recolhimento das estimativas mensais, na forma da lei (com base na receita bruta e acréscimos ou balancetes de suspensão e redução), mesmo que ao final do período (31 de dezembro) apure prejuízo fiscal ou saldo negativo de CSLL a pagar, em razão de a contribuição social devida no período se revelar inferior às estimativas recolhidas.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de cálculo estimadas (ou balancetes de suspensão/redução), por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, i.i) rejeitar, com fundamento na Súmula CARF n.º 104, a preliminar de decadência suscitada; i.ii) negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de multa isolada do período dezembro/2002; ii) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação aos lançamentos de multa isolada do período janeiro/2002, vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paula Santos de Abreu e Luciano Bernart que davam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Paula Santos de Abreu, Wilson Kazumi Nakayama (Suplente Convocado), Junia Roberta Gouveia Sampaio, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone. Ausente o Conselheiro Murillo Lo Visco.

Relatório

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - SP, que julgou IMPROCEDENTE a impugnação do contribuinte em epígrafe, doravante chamado de recorrente.

Da autuação fiscal:

Por bem descrever os termos da autuação fiscal, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Trata o presente de auto de infração relativo à exigência de multa de ofício isolada, lavrado em 08/11/2007, contra a contribuinte em epígrafe, por falta ou insuficiência no recolhimento de estimativas mensais da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, durante o ano-calendário de 2002, constituindo-se o crédito tributário total de R\$79.550,29, conforme consta no Termo de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 150:

“Em procedimento fiscal de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte supracitado, foram apuradas infrações abaixo descritas, aos dispositivos legais mencionados.

001 – MULTAS ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
SOBRE A BASE ESTIMADA

Falta de pagamento da Contribuição Social incidente sobre a base de cálculo estimada, conforme TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO (PJ), lavrado nesta data e que é parte integrante deste auto de infração.

Data	Valor Multa Isolada
31/01/2002	R\$ 25.061,25
31/12/2002	R\$ 54.489,04

Enquadramento Legal:

Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66."

O citado Termo de Verificação de Infração (PJ) está acostado às fls. 143/147 e contém todo o procedimento fiscal, que culminou na lavratura do auto de infração, conforme se pode constatar:

"CONTEXTO

I-INTRODUÇÃO

Em 17/07/2007, lavramos TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL cujo contexto reproduzimos a seguir:

"Do procedimento de revisão da Declaração de Informações Econômico-Fiscais relativa ao ano-calendário 2002 (DIPJ 2003), foi(ram) constatada(s) as seguintes ocorrências:"

"1)Os valores informados em DIPJ referentes a "Contribuição para o PIS/Pasep a Pagar" estão divergentes dos informados em DCTF ou divergentes dos valores recolhidos aos cofres públicos."

"MÊS	DIPJ	DCTF	PGTO	SUSPENSÃO	DIPJxDCTF
jan/02	110.958,44	112.799,84	49,84	112.750,00	-1.841,40
fev/02	110.952,13	110.431,84	44,66	110.387,18	520,29
mar/02	139.693,14	140.652,16	17,77	140.634,39	-959,02
abr/02	136.474,91	140.467,94	16,10	140.451,84	-3.993,03
mai/02	138.927,34	129.843,58	10,55	129.833,03	9.083,76
jun/02	136.825,65	123.605,57	0,00	123.605,57	13.220,08
jul/02	128.128,57	138.583,91	48,22	138.535,69	-10.455,34
ago/02	139.728,00	145.220,54	16,55	145.203,99	-5.492,54
set/02	128.646,25	128.646,25	30,80	128.615,45	0,00
out/02	126.881,59	126.881,60	31,60	126.850,00	-0,01
nov/02	164.574,33	168.382,15	3.712,15	164.670,00	-3.807,82
dez/02	341.744,16	132.201,46	51,46	132.150,00	209.542,70
TOTAL	1.803.534,51	1.597.716,84	4.029,70	1.593.687,14	205.817,67

"2)Os valores informados em DIPJ referentes a "CSLL a Pagar" por estimativa estão divergentes dos informados em DCTF ou divergentes dos valores recolhidos aos cofres públicos."

"MÊS	DIPJ	DCTF	PGTO	COMPENSAÇÕES	DIPJxDCTF
jan/02	104.455,49	52.692,81	54.333,00	0,00	51.762,68
fev/02	66.995,43	120.757,67	127.227,13	0,00	-53.762,24
mar/02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
abr/02	0,00	112.530,04	0,00	112,530,04	-112.530,04

mai/02	36.672,27	144.228,94	0,00	144.228,94	-107.556,67
jun/02	68.868,82	213.061,65	36.638,54	176.423,11	-144.192,83
jul/02	0,00		0,00	0,00	0,00
ago/02	0,00		0,00	0,00	0,00
set/02	0,00		0,00	0,00	0,00
out/02	0,00		0,00	0,00	0,00
nov/02	0,00		0,00	0,00	0,00
dez/02	108.978,08		0,00	0,00	108.978,08
TOTAL	385.970,09	643.271,11	218.198,67	433.182,09	-257.301,02

"Ante o exposto, fica o sujeito passivo, nos termos dos artigos 835, 927, 928 e 992 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), e do art. 71 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, INTIMADO a, no prazo de 5 (cinco) dias úteis, prestar os esclarecimentos necessários quanto às ocorrências constatadas, apresentando a devida documentação comprobatória (escrituração contábil e/ou fiscal), no local indicado a seguir."

"Local para apresentação de documentos e/ou esclarecimentos: DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM JUNDIAÍ, AVENIDA DR. CAVALCANTI, 241, VILA ARENS, JUNDIAÍ, SP, CEP 13201-003."

"Fica o sujeito passivo também cientificado que se procederá ao lançamento de ofício, mediante lavratura de auto(s) de infração, no caso de deixar de atender ao(s) pedido(s) de esclarecimento(s) que lhe(s) foi(rem) dirigido(s), recusar-se a prestá-lo(s) ou não o(s) prestar satisfatoriamente, de conformidade com o disposto no art. 841, inciso II, do RIR/99."

"A presente intimação exclui a espontaneidade, nos termos do artigo 7, parágrafo primeiro e inciso I do Decreto 70.235/72, observado o disposto do artigo 909 do Decreto 3.000/99."

Em 20/07/2007, o TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL lavrado em 17/07/2007 foi encaminhado via postal ao endereço declarado pelo contribuinte, constante no cadastro da RFB: RODOVIA ANHANGÜERA, S/Nº - KM 30 - BAIRRO POLVILHO - CEP 07.770-000 - CAJAMAR - SP.

Em 24/07/2007, o contribuinte tomou ciência do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL lavrado em 17/07/2007, conforme Aviso de Recebimento - AR.

Em 27/07/2007, através de petição protocolada na DRF JUNDIAÍ sob o n.º 008748, o contribuinte requereu "prazo suplementar de 20 dias para prestar os esclarecimentos solicitados" no Termo de Intimação Fiscal, pedido esse deferido taci tamente.

Em 20/08/2007, o contribuinte, em atenção ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL lavrado em 17/07/2007, prestou esclarecimentos através de documento protocolado na DRF JUNDIAÍ sob o n.º 009881, cujo teor reproduzimos, em parte, a seguir:

"2. Da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL"

"No ano de 2002, a SKF DO BRASIL LTDA realizava a apuração da CSLL por regime de estimativa, efetuando o pagamento mensal da contribuição com base em balancetes de suspensão e redução."

"Contudo, encerrado o período, no momento em que realizou o ajuste entre os valores devidos e estimados a título de CSLL, a empresa constatou alterações substanciais entre os valores devidos, declarados e pagos, porém sem que houvesse saldo a pagar."

"Diante desse fato, a empresa ajustou suas apurações e declarou na DIPJ a contribuição efetivamente devida, mês a mês, no ano de 2002, porém, por mero equívoco formal, não efetuou a retificação das DCTFs"

"Todavia, imperioso destacar que tal erro não representou qualquer prejuízo ao Fisco, vez que citado erro não ocasionou qualquer saldo de tributo a pagar."

"Com efeito, segundo consta na DIPJ, no ano de 2002, a empresa apurou um lucro tributável de R\$ 4.288.556,52, sendo devida a título de CSLL a quantia de R\$ 385.970,09, enquanto o valor total declarado em DCTFs foi R\$ 643.271,11, dos quais R\$ 218.198,67 foram pagos por meio de guia Darf e R\$ 433.182,09 foram pagos mediante compensações com saldo negativo de IRPJ dos anos anteriores."

"Ou seja, a despeito de ter a empresa ocorrido em erro formal, observa-se que ela remanesceu com uma base de cálculo negativa, referente à diferença total dos valores pagos, declarados em DCTF, e os valores de CSLL devidos, declarados em DIPJ. Diferença essa, ressalte-se, apontada no próprio Termo de Intimação Fiscal."

"Nessa toada, vale transcrever a última linha da tabela constante do Termo de Intimação Fiscal:

MÊS.....	DIPJ.....	DCTF.....	PGTO.....	COMPENSAÇÕES.....	DIPJXDCTF
TOTAL...	385.970,09..	643.271,11..	218.198,67.....	433.182,09.....	257.301,02

"Outrossim, cumpre esclarecer que, embora já ciente do equívoco ocorrido, a empresa não efetuou a compensação dos valores pagos a maior a título de estimativas de CSLL, em razão da vedação imposta pelo artigo 10 da Instrução Normativa nº 600/05 que assim dispõe:"

"Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período."

"Segundo mencionado dispositivo normativo, a pessoa jurídica que efetuar pagamento a maior da CSLL a título de estimativa mensal, somente (orig. grifado) poderá (orig. grifado) aproveitá-lo ao final do período de apuração como saldo negativo da contribuição."

"Isso posto, entende a empresa ter prestado os esclarecimentos necessários solicitados."

Em 18/09/2007, lavramos TERMO DE CIÊNCIA E DE CONTINUAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Em 19/09/2007, o contribuinte tomou ciência do TERMO DE CIÊNCIA E DE CONTINUAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL lavrado em 18/09/2007, conforme Aviso de Recebimento - AR.

II-APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Em documento protocolado na DRF JUNDIAÍ sob o nº 009881, o contribuinte assim se manifesta:

"Diante desse fato, a empresa ajustou suas apurações e declarou na DIPJ a contribuição efetivamente devida, mês a mês, no ano de 2002, porém, por mero equívoco formal, não efetuou a retificação das DCTFs"

Na Ficha 16 - Cálculo da Contribuição Social sobre o lucro Líquido Mensal por Estimativa, o contribuinte informou em janeiro/2002 e dezembro/2002 os seguintes valores a pagar:

MÊS.....	CSLL A PAGAR
Janeiro/2002...	104.455,49
Dezembro/2002..	108.978,08

De acordo com o dispositivo legal reproduzido a seguir, extraído do RIR/99, O contribuinte optou pelo pagamento da contribuição ao efetuar o recolhimento em 28/02/2002 da CSLL correspondente ao mês de janeiro/2002, no valor de R\$ 54.333,00:

"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)."

"Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único)."

De acordo com a DIPJ 2003, AC 2002, entregue em 28/09/2007, ou seja, no curso da ação fiscal, e na qual, segundo o contribuinte, a empresa ajustou suas apurações e declarou a contribuição efetivamente devida, de acordo com as DCTF do 1º trimestre/2002 e 4º trimestre/2002, e de acordo com os pagamentos localizados no sistema SINAL08, houve falta ou insuficiência do recolhimento da estimativa relativa ao ano-calendário 2002.

MÊS.....	DIPJ.....	DCTF.....	PGTO.....	COMPENSAÇÕES.....	DIF DIPJxPGTO
jan/02..	104.455,49...	52.692,81..	54.333,00.....	0,00.....	50.122,49
dez/02..	108.978,08.....	0,00.....	0,00.....	0,00.....	108.978,08

Nos artigos 14, 15 e 16, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, encontramos as seguintes determinações:

"Art. 14. A falta ou insuficiência de pagamento do imposto ou da contribuição social sobre o lucro sujeita a pessoa jurídica aos acréscimos legais previstos na legislação tributária federal. "

"Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos."

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

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

Tendo em vista a constatação de que o contribuinte não recolheu corretamente a CSLL Estimativa relativa a janeiro/2002 e dezembro/2002, efetuamos nos termos do art. 843 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, através de Auto de Infração do qual este termo é parte integrante, o lançamento de ofício das diferenças apuradas entre os valores lançados na DIPJ, não declarados em DCTF, e os efetivamente pagos.

DIFERENÇAS APURADAS

MÊS.....	DIPJ(1).....	Recolhido(2).....	Diferença(1-2).....	Multa(%)...	Valor da Multa
Jan/2002..	104.455,49.....	54.333,00.....	50.122,49.....	50,00.....	25.061,25
Dez/2002..	108.978,08.....	0,00.....	108.978,08.....	50,00.....	54.489,04
TOTAL.....	213.433,57.....	54.333,00.....	159.100,57.....		79.550,29

OBSERVAÇÕES

Art. 843, RIR/99. "Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 43)."

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, em 03 (três) vias de igual forma e teor, assinado pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil, cuja ciência e

cópia do contribuinte se dará via postal, por Aviso de Recebimento (AR).”

Da Impugnação:

Por bem descrever os termos da peça impugnatória, transcrevo o relatório pertinente na decisão *a quo*:

Inconformada com a exigência fiscal, da qual foi cientificada em 14/11/2007, conforme AR de fls. 154, a contribuinte, por seu procurador legalmente habilitado, interpôs, em 05/12/2007, impugnação de fls. 157/172, acompanhada dos documentos de fls. 173/218, expondo em sua defesa as razões de fato e de direito a seguir sintetizadas:

1) faz um breve resumo dos fatos e diz que a impugnação apresentada é tempestiva, porquanto foi intimada da autuação em 14/11/2007, apresentando contestação dentro do prazo legal de 30 (trinta) dias, previsto no art. 15, do Decreto n.º 70.235, de 1972;

2) define o caráter tributário da contribuição social sobre o lucro líquido, cita jurisprudência, além dos artigos 149 e 195, da Constituição Federal;

3) diz que a decadência é a perda do direito de a Fazenda Nacional efetivar o lançamento de tributos e contribuições, e que apenas a lei complementar pode dispor sobre a matéria, conforme artigo 146, inciso III, alínea “b”, do CTN;

4) afirma que a CSLL se sujeita ao lançamento por homologação, caso em que a decadência se enquadra no disposto no artigo 150, § 4º, do CTN, conforme jurisprudência, que reproduz, corroborada pelo Superior Tribunal de Justiça, que afastou a aplicação do art. 45, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, na contagem do prazo decadencial;

5) considerando que a impugnante foi notificada do lançamento apenas em 14/11/2007, todos os valores relativos a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos contados regressivamente dessa data já foram alcançados pela decadência;

6) entende, desse modo, que a multa isolada, relativa ao mês de janeiro/2002, é inexigível, posto que já era defeso à Administração efetuar o seu lançamento, razão pela qual requer o seu cancelamento;

7) no mérito, assevera que, muito embora tenha deixado de recolher a estimativa do mês de dezembro/2002, no importe de R\$108.978,08, a impugnante detinha um crédito em face da Fazenda Nacional, relativo a meses anteriores, tanto é assim que, mesmo sem o recolhimento de dezembro/2002, ainda apurou saldo negativo da CSLL, no valor de R\$257.301,02;

8) aduz que, conforme legislação específica, a contribuição social, nos mesmos moldes do imposto de renda, pode ter suspenso o recolhimento das estimativas mensais, desde que levantado o balanço/balancete de suspensão e redução;

9) foi exatamente o que ocorreu, no caso da contribuinte, porquanto, em dezembro/2002, apesar de ter apurado estimativa a pagar, os recolhimentos anteriores já eram muito superiores ao realmente devido, o que dispensava o pagamento da referida estimativa, conforme jurisprudência e legislação;

10) afirma, ainda, que a fiscalização incorreu em contradição, ao lançar a multa isolada, em relação ao mês de dezembro/2002, visto que, se a estimativa era devida, o lançamento deveria cobrar o próprio tributo, e não a penalidade isolada de 75%;

11) informa que apurou a CSLL com base em balanço ou balancete de suspensão/redução, conforme se pode comprovar pelo exame da ficha 16, da DIPJ/2003, e mesmo podendo suspender o recolhimento da CSLL, apurou saldo negativo ao final do ano-calendário de 2002, no importe de R\$257.301,02;

12) cita a legislação que rege a multa isolada, e diz que, após o encerramento do ano-calendário, a penalidade é aplicada apenas sobre a diferença positiva entre a contribuição social devida no ano e as estimativas mensais obrigatórias, conforme jurisprudência reproduzida;

13) no presente caso, tal não ocorreu, porquanto foi apurado saldo negativo de CSLL a pagar, ao final do ano-calendário de 2002, motivo porque o lançamento da multa isolada de 75% é totalmente improcedente;

14) requer, ao final, o integral acolhimento dos argumentos aduzidos na impugnação, pleiteando que o auto de infração seja anulado em sua totalidade, determinando-se o arquivamento do respectivo processo administrativo, além de protestar pela produção de provas por todos os meios em direito admitidos.

Da decisão da DRJ:

Ao analisar a impugnação, a DRJ, primeira instância administrativa, decidiu por **NEGAR PROVIMENTO TOTAL** à mesma, por unanimidade.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA.

A exigência da multa isolada é formalizada através de lançamento de ofício, em razão de descumprimento, por parte dos contribuintes, da legislação tributária, no caso presente, a falta de recolhimento das estimativas mensais da CSLL.

Não se enquadra, portanto, na classificação dos lançamentos por homologação, em que a atividade de apuração e subsequente pagamento constituem atribuição dos contribuintes, razão pela qual o prazo de decadência deve ser regido pelo disposto no artigo 173, I, do CTN.

RECOLHIMENTO DA CSLL. ESTIMATIVA.

A pessoa jurídica, optante pela apuração do IRPJ e CSLL, com base no lucro real anual, deve promover o recolhimento das estimativas mensais, na forma da lei (com base na receita bruta e acréscimos ou balancetes de suspensão e redução), mesmo que ao final do período (31 de dezembro) apure prejuízo fiscal ou saldo negativo de CSLL a pagar, em razão de a contribuição social devida no período se revelar inferior às estimativas recolhidas.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS.

A multa isolada, calculada sobre a totalidade ou diferença da antecipação do IRPJ e da CSLL, mensalmente devida e não recolhida, deve ser aplicada à pessoa jurídica, sujeita à tributação com base no lucro real, e optante pelo pagamento do IRPJ e da CSLL, em cada mês, determinados sobre bases de

cálculo estimadas (ou balancetes de suspensão/redução), por descumprimento da obrigação de antecipar o IRPJ ou a CSLL mensalmente devidos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do voto do relator, que foi acompanhado unanimemente pelo colegiado de primeira instância administrativa, extrai-se os seguintes excertos e destaques que entendo mais importantes para fundamentar a sua decisão final:

A impugnação é tempestiva, dotada dos pressupostos legais de admissibilidade, pelo que dela se conhece.

Conforme relatado, a contribuinte foi autuada em procedimentos de revisão interna de declaração de informações econômico-fiscais, relativa ao ano-calendário de 2002, tendo-se apurado a falta de recolhimento de estimativas da CSLL, relativas aos meses de janeiro e dezembro/2002, dando ensejo à exigência fiscal da multa de ofício isolada, no percentual de 50% sobre os valores não recolhidos.

Na impugnação interposta, a autuada levanta a questão da preliminar de decadência do direito de lançar, por parte do Fisco, especificamente com relação ao período de apuração em janeiro/2002, considerando-se que foi notificada da exigência fiscal apenas em 14/11/2007, quando já havia decorrido mais de 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

O Art. 150, § 4º, do CTN, invocado pela contribuinte, em sua defesa, assim dispõe:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

A antecipação a que alude o caput acima transcrito não se confunde com a antecipação determinada pela Lei 9.430, de 1996, para a sistemática de apuração anual do resultado.

O citado art. 150 trata do dever de apurar tributos e recolhê-los sem o prévio exame da autoridade administrativa, no qual se incluem não só as antecipações do IRPJ como também o recolhimento decorrente do ajuste ao final do período.

As antecipações determinadas pela Lei 9.430, de 1996, são obrigações acessórias impostas aos contribuintes, que não querem se sujeitar à apuração trimestral do tributo, e optam por fazê-lo apenas ao final do ano calendário. Tanto que, isoladamente, sequer são hábeis a extinguir o crédito tributário nos termos do parágrafo 1º do mesmo artigo, dado que ele somente é definitivamente apurado ao final do ano calendário.

Trata-se de obrigação acessória, porque a estimativa não pode ser considerada propriamente um “tributo” devido, a ser extinto, por pagamento, mas apenas uma “antecipação estimada” do tributo, a ser calculado como devido, ao final do período de apuração, e que é devida e recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja, o Lucro Real Anual.

Ratificam tal interpretação, as disposições dos artigos 15 e 16 da Instrução Normativa nº 93, de 24 de dezembro de 1997 (DOU 29/12/1997), nas quais se verifica que a falta de pagamento das antecipações devidas a título de estimativas de IRPJ e CSLL, somente pode ensejar o lançamento de multa isolada, por descumprimento da obrigação acessória de recolhimento das antecipações mensais, necessárias a validar a opção pelo Lucro Real Anual, não sendo possível o lançamento de ofício das estimativas propriamente ditas.

O que demonstra que tal obrigação não se configura, de fato, como obrigação principal. É a seguinte a redação dos dispositivos em comento, in verbis:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso.

§ 2º Na falta de atendimento à intimação de que trata o § 2º do artigo anterior, no prazo nela consignado, o Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional procederá à aplicação da multa de que trata o "caput" sobre o valor apurado com base nas regras dos arts. 3º a 6º, ressalvado o disposto no § 3º do artigo anterior.

§ 3º A não escrituração do livro Diário e do LALUR, até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês, implicará a desconsideração do balanço ou balancete para efeito da suspensão ou redução de que trata o art. 10, aplicando-se o disposto no § 1º.

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

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

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

Aliás, é justamente porque a estimativa não é exigível como obrigação principal (tributo), que foi instituída uma multa isolada (ou seja, cobrada sem que o principal fosse exigido), para penalizar as pessoas jurídicas que, apesar de optantes pela sistemática de apuração do Lucro Real Anual, descumprem, no curso do ano-calendário, a obrigação de apuração e recolhimento das antecipações mensais obrigatórias, nos termos da legislação em vigor.

Em se tratando de lançamento de multa isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais, não é possível a aplicação da regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN, em que se atribui ao contribuinte a obrigação de apuração e pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa.

Trata-se, portanto, de multa passível apenas de lançamento de ofício, devendo ser aplicada a regra geral de decadência, para o crédito tributário sujeito a lançamento de ofício, contida no artigo 173, Ido CTN, in verbis:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

1 - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)”

Assinale-se a existência de jurisprudência administrativa da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF a referendar tal posicionamento:

“Nº Acórdão CSRF/01-05.653 Data da Sessão 27/03/2007 Relator(a) Ivete Malaquias Pessoa Monteiro

Ementa: DECADÊNCIA – ESTIMATIVAS – MULTA ISOLADA - Se a Fazenda Pública denegar a homologação ao pagamento realizado pelo contribuinte, o limite temporal para a realização do lançamento de ofício para cobrar o tributo é estabelecido pelo prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já que, findo esse prazo, é considerado extinto o crédito tributário. Contudo, não há falar em lançamento por homologação no caso de falta de recolhimento de estimativas. O valor pago a esse título não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda e da CSLL só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, inclusive no caso de penalidades, está prevista no artigo 173 do CTN. Recurso especial provido.”

No caso sob apreciação, como o lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais devidas já poderia ter sido efetuado no próprio ano-calendário de 2002, o primeiro dia do exercício seguinte seria 01/01/2003, tendo por termo final 31/12/2007, razão pela qual o lançamento notificado à contribuinte em 14/11/2007 se revela perfeitamente possível, porque realizado dentro do prazo de 5 (cinco) anos, previsto para a decadência do direito de exigir o tributo.

No mérito, trata-se do lançamento de Multa Isolada, por falta de recolhimentos da CSLL por estimativa, relativamente aos períodos de apuração em janeiro/2002 e dezembro/2002, considerando-se que a contribuinte optou pela apuração do lucro real anual, no ano-calendário 2002.

O fundamento legal da autuação está em artigos da Lei nº 9.430, de 1996, que prescrevem, “in verbis”

“LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996

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 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.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Pagamento por Estimativa

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

§1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no §2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§3º O prazo a que se refere o inciso I do §1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

(...)

Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

(...)

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

(...)

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)

(...)

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 n.º 11.488, de 2007).

Tal dispositivo legal trata, de forma exaustiva, das penalidades aplicáveis aos contribuintes submetidos ao lançamento de ofício, prevendo multas proporcionais que serão exigidas juntamente com o imposto ou contribuição ou isoladamente. O caso vertente situa-se dentro da abrangência legal da hipótese descrita no art. 44, II, “b”.

A falta de recolhimento das estimativas, na forma do art. 2º dessa lei, enseja a aplicação da referida penalidade isolada, destacando-se que, segundo os dizeres da lei, o contribuinte, sujeito à tributação pelo lucro real anual, deve realizar os recolhimentos por estimativa, mesmo que ao final do período apure prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL.

Desse modo, não procedem as alegações da impugnante, no sentido que pagou antecipações em valores muito acima da contribuição apurada no final de cada período, pois as antecipações são devidas mensalmente, com base na receita bruta e acréscimos, nos termos dos dispositivos legais acima transcritos, ainda que se apure ao final do período base negativa da CSLL.

Conforme detalhadamente narrado pela Fiscalização e devidamente indicado nos demonstrativos fiscais, no cálculo das diferenças nos recolhimentos das estimativas mensais, foram devidamente considerados os pagamentos feitos, os valores declarados em DCTF e as compensações dos saldos negativos efetuadas pela contribuinte.

A seguir, as diferenças levantadas serviram de bases de cálculo das multas isoladas lançadas, que, em última análise, decorre de uma omissão da contribuinte quanto a uma obrigação legal, de recolher os valores devidos a título de antecipação da contribuição social. Essa omissão, por si só, dá fundamento a uma penalidade autônoma, que não se confunde com a contribuição social propriamente dita.

Nos termos do transcrito art. 6º, §3º, da Lei n.º 9.430, de 1996, que trata do pagamento por estimativa, a contribuição social relativa ao mês dezembro (ou antecipação da contribuição social) deverá ser paga até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

Então, é devido normalmente o recolhimento da CSLL por estimativa, com base na receita bruta e acréscimos, correspondentes ao mês de dezembro, que deve ser recolhida até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

Cumpre ressaltar que, segundo a legislação fiscal de regência, a pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto e da contribuição social, desde que demonstre que o valor do imposto ou contribuição social devidos, calculados com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do imposto de renda e contribuição social pagos por estimativa, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado. Veja-se:

“RIR/1999.

(...)

Suspensão, Redução e Dispensa do Imposto Mensal

Art. 230. 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 já pago excede o valor do imposto, inclusive

adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2.º).

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I - deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;

II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei n.º 9.065, de 1995, art. 1º)". (Grifou-se)

Portanto, a pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto mensal por estimativa poderá suspender ou reduzir os pagamentos do imposto de renda e da contribuição social sobre os lucros devidos mensalmente, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes que:

I - o valor do imposto ou contribuição social devidos, inclusive o adicional, calculados com base no lucro real do período em curso é igual ou inferior à soma do Imposto de Renda ou Contribuição Social pagos correspondentes aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado, hipótese em que poderá suspender o pagamento do imposto e contribuição;

II - o valor do imposto ou contribuição social corresponde à diferença positiva entre o imposto e contribuição social devidos, no período em curso, e a soma do Imposto de Renda e Contribuição Social pagos, correspondentes aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado, caso em que poderá reduzir o montante do imposto e a contribuição social a serem pagos.

Observe-se que esse balanço ou balancete poderá ser levantado em qualquer mês, a partir de janeiro do ano-calendário, podendo inclusive efetivar-se em todos os meses do ano, sempre tomando-se por base o período em curso, assim considerado o período compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete (IN/SRF n.º 93, de 1997); deve, ainda, ser levantado com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Diário; e somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto ou contribuição social devidos no decorrer do ano-calendário.

Assim, por exemplo, no balanço de julho não serão apurados apenas os resultados relativos ao mês de julho, mas os relativos ao período de janeiro a julho, mesmo que tenha sido levantado balanço anterior. Evidentemente, no balanço de dezembro, será apurado o resultado de janeiro a dezembro.

Desse modo, para suspender ou reduzir o recolhimento da CSLL por estimativa devida no mês de janeiro (do ano subsequente), com base na receita bruta e acréscimos do mês de dezembro do ano-calendário anterior, deve ser levantado

balanço ou balancete, com observância das leis comerciais e fiscais, transcrito no Diário, onde fique demonstrado que o valor da contribuição devida, inclusive o adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (de janeiro a dezembro) é igual ou inferior à soma do imposto pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado (de janeiro a novembro).

No presente caso, examinando-se a declaração de imposto de renda pessoa jurídica, do ano-calendário de 2002, apresentada pela contribuinte (fls. 94), verifica-se que, para o mês de dezembro, foi levantado balancete de suspensão/redução do tributo, apurando-se contribuição social de R\$385.970,09, da qual foi deduzida a quantia de R\$276.992,01 de CSLL devida em períodos anteriores, restando CSLL a pagar (estimativa) de R\$108.978,08.

Alega a autuada que não procedeu ao recolhimento dessa estimativa, porquanto já havia recolhido e/ou compensado estimativas em montante superior ao valor da contribuição social devida no ano-calendário de 2002.

No entanto, mesmo se admitindo que houvesse valores pagos e/ou compensados a maior, em meses anteriores, não foi isso o que se espelhou na DIPJ/2003, considerando-se que foi declarada apenas a quantia de R\$276.992,01, como estimativa devida em períodos mensais anteriores, dando margem à interpretação de que a diferença porventura existente poderia ter sido utilizada em outras finalidades, não registradas.

Na mesma DIPJ/2003, constata-se, ainda, que nos meses de setembro, outubro e novembro/2002, a contribuinte não registrou nenhum dado relativo à estimativa devida para os citados períodos de apuração, nos quais foi indicada a opção pela apuração com base na receita bruta e acréscimos.

Nas fichas relativas à apuração de PIS/COFINS, verifica-se a existência de faturamento de vendas para os citados meses, indicando que a contribuinte deveria ter recolhido as estimativas de CSLL, desde que não providenciados os balancetes de suspensão/redução.

Destaque-se, também, que não foram apresentados os balancetes de suspensão/redução do IRPJ/CSLL para os outros nove meses, os quais deveriam estar transcritos no Livro Diário, e mediante exame dos quais se poderia comprovar a existência de possíveis erros no preenchimento do campo destinado ao registro da contribuição social devida em períodos anteriores.

Para o mês de janeiro/2002, o outro período de apuração autuado, a verificação da falta é mais flagrante ainda, porquanto a contribuinte, ainda no regime de balancete de suspensão/redução, anotou contribuição social a pagar (estimativa) de R\$104.455,49, tendo recolhido apenas a quantia de R\$54.333,00.

Para essa infração, não há argumentos quanto a possíveis pagamentos a maior, porquanto é o primeiro recolhimento do ano, tendo a contribuinte alegado apenas a ocorrência da decadência do direito de lançar, por parte do Fisco, tese já amplamente analisada, em tópicos específicos.

Resumindo, se a contribuinte opta pelo cálculo da estimativa com base na receita bruta e acréscimos, deve recolher as estimativas devidas em cada mês, mesmo que os pagamentos anteriores configurem montante superior ao que será realmente devido ao final do ano-calendário.

Para suspender os pagamentos, deve a interessada providenciar a confecção dos balancetes de suspensão/redução, com a transcrição no Livro Diário.

Como no presente caso, mesmo com o levantamento de balancete de suspensão/redução, ainda se apurou estimativa a pagar, a falta de recolhimento desta enseja o lançamento da multa de ofício isolada, no percentual de 50% sobre a quantia que deixou de ser recolhida.

O fundamento legal para a exigência da penalidade fiscal da multa isolada é, portanto, a falta de recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido, devida por estimativa, sendo irrelevante a existência de pagamentos anteriores em montante superior ao devido no período de apuração.

Assim, o fato gerador da penalidade é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, qual seja, a falta do pagamento do imposto e da contribuição por estimativa, no prazo legal estabelecido, e ocorre exatamente no momento em que inadimplida referida prestação.

Não há, assim, reparos a serem feitos no lançamento elaborado pela fiscalização, por estar amparado em legislação vigente, que vincula o agente público, sob pena de responsabilidade funcional.

Em face do exposto, VOTO no sentido de considerar improcedente a impugnação interposta, mantendo-se o crédito tributário como constituído.

Do Recurso Voluntário:

Tomando ciência da decisão *a quo* em 11/06/2010, a recorrente apresentou o recurso voluntário em 12/07/2010 (efls. 251 e segs), ou seja tempestivamente.

No mesmo, em essência reforça os pontos já alegados na sua peça impugnatória, dos quais transcrevo abaixo:

2-DO DIREITO

2.1 - PRELIMINAR

2.1.1 - DA TEMPESTIVIDADE

Inicialmente, cumpre à Recorrente informar que obteve ciência -do despacho que indeferiu seu pleito em 11/06/2010 conforme faz prova o comprovante de recebimento da intimação por meio dos Correios (DOC 03), razão pela qual, nos termos do artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, a apresentação do Recurso Voluntário na data estampada em sua página inaugural atende ao requisito temporal de admissibilidade.

2.1.2-DA DECADÊNCIA

Antes, porém de se atacar a presente decisão no mérito, cumpre demonstrar, em preliminar, que parte do débito encontra-se fulminado pela decadência. *

Como se sabe, a decadência pode ser definida como a perda do direito de o poder público efetuar o lançamento do crédito tributário, por vencimento do prazo • de que dispunha para tanto, tendo por objetivo imprimir maior segurança jurídica aos fatos da vida, de modo que não fiquem eternamente sob o risco de virem a ser retificados pela Administração.

Nesse passo, sendo a CSLL um tributo sujeito ao chamado lançamento por homologação, cabendo ao contribuinte, ante a ocorrência do fato gerador, proceder à apuração do tributo e, se houver valor a pagar, efetuar o respectivo recolhimento, aplica-se a regra contida no art. 150, § 4o, do CTN, que determina que o direito da

fazenda pública efetuar o lançamento do tributo se extingue após 5 anos contados da ocorrência do fato gerador:

"Art. 150(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

Do mesmo modo, a multa isolada imposta em razão da falta de recolhimento de estimativas se sujeita ao prazo decadencial de 5 anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Isto porque, a estimativa nada mais é do que um pagamento antecipado de tributo cuja apuração definitiva se dará no final do ano-calendário e neste sentido, as multas devidas pela ausência de recolhimento dessas antecipações também se submetem ao prazo decadencial prescrito pelo art. 150 §4º do CTN, ao contrário do entendimento esposado pela Autoridade Fiscal na decisão ora guerreada.

Segundo a fiscalização, à penalidade imposta a Recorrente aplica-se a regra geral de decadência contida no art. 173, I do CTN sob o argumento de que a estimativa não poderia ser considerada propriamente como um tributo, mas mero cumprimento de obrigação acessória, argumento este que a nosso ver não encontra respaldo na legislação tributária vigente, pois, conforme mencionado anteriormente, os recolhimentos realizados a título de estimativas antecipam o tributo definitivo apurado no final do ano.

Tanto isso é verdade que a cobrança da multa isolada foi lançada independentemente da exigência do tributo e compôs o valor principal do auto de infração ora combatido haja vista que nos moldes do art. 113, §3º do CTN "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária", fato esse que corrobora o posicionamento de que a regra de decadência prevista no art. 150 §4º do CTN aplica-se à multa de ofício em comento.

Neste sentido, a jurisprudência do Egrégio Conselho de Contribuintes também é pacífica no tocante à questão em exame:

CSL - MULTA ISOLADA - DECADÊNCIA - Considerando que a Contribuição Social Sobre o Lucro é lançamento do tipo por homologação, o prazo para o fisco efetuar lançamento, inclusive da multa isolada, é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Preliminar acolhida

(1º Conselho de Contribuintes / 8ª. Câmara / ACÓRDÃO 108-08.440. em 11.08.2005)

"(...) MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro líquido apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento da contribuição e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o IRPJ E A CSLL devidos a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do IRPJ e ou da contribuição, inclusive adicional, calculados com base no lucro líquido do período em curso (Lei nº 8.981/95, art. 35 c/c art. 2º Lei nº 9.430/96).

A falta de recolhimento está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor dos tributos do mês em virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei n.º 9.430/96 art. 44 § 1º inciso IV c/c art. 2º).

A base de cálculo da multa é o valor dos tributos calculados sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração da contribuição anual. A partir da apuração do IRPJ E CSLL anuais, o limite para a base de cálculo da sanção dos tributos devidos com base nesse lucro (Lei n.º 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b").

A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores.

Indevida a multa quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores quando a empresa tenha apurado prejuízo anual. Indevida também em relação às diferenças apuradas pela fiscalização em virtude da ausência de previsão legal para cumulação das penalidades

(Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF / Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-05.441 em 21.03.2006)

"(...) DECADÊNCIA. MULTA-ISOLADA. O prazo decadencial para o lançamento da multa isolada pelo não recolhimento, ou recolhimento a menor, do IRPJ ou CSLL por estimativa é contado a partir do mês da ocorrência dos fatos geradores." • (Acórdão n.º 105-15253, Rei. José Clóvis Alves, 11/08/2005)

Considerando que a ora Recorrente foi notificada do lançamento apenas em 14 de novembro de 2007, todos os valores relativos a fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos regressivamente dessa data já foram alcançados pela decadência.

Desse modo, a multa supostamente devida em virtude da falta de recolhimento da estimativa de CSLL relativa ao mês de janeiro de 2002 é inexigível, eis que já era defeso à administração efetuar o seu lançamento quando da ciência da Recorrente.

Por tal motivo, requer seja afastada a cobrança relativa ao mês de janeiro de 2002 em virtude do decurso do prazo decadencial.

2.2 - DO MÉRITO

2.2.1-DA INEXIGIBILIDADE DA MULTA ISOLADA

Inicialmente, cumpre informar que a multa de ofício de 50% calculada sobre a base estimada imposta à Recorrente, foi fundamentada em legislação diversa da vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, razão pela qual sua exigência resta atingida pelo vício da nulidade, pelos motivos que passaremos a aduzir a seguir.

Conforme se verifica da ficha 16 da DIPJ 2003, ano-calendário 2002, durante todo o período, a Recorrente apurou a CSLL devida com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução. Ou seja, mensalmente a Recorrente confrontava o tributo já pago e o devido, de modo que, se o primeiro superasse o segundo, estaria dispensada do recolhimento da estimativa mensal.

Ocorre que, mesmo podendo suspender ou reduzir o pagamento da contribuição, a Recorrente apurou, ao final do exercício, base negativa de CSLL no valor de R\$ 257.301,02, conforme demonstrado na planilha apresentada e validada pela d. fiscalização, reproduzida no tópico 2.2.2 desse Recurso Voluntário.

Desse modo, apesar de ter recolhido aos cofres públicos CSLL em valor superior ao efetivamente devido, a Recorrente teve Auto de Infração lavrado contra si

exigindo o recolhimento de multa isolada de 50% do valor supostamente não recolhido a título das estimativas referentes aos meses de janeiro e dezembro de 2002, conforme a alteração promovida pela lei n.º 11.488/2007 ao art. 44 da lei n.º 9.430/1996

Dentro deste contexto, o Auto de Infração encontra-se eivado pelo vício da nulidade em razão de estar fundamentado nas disposições trazidas pela lei n.º 11.488/2007 que são posteriores à ocorrência dos fatos geradores das estimativas em comento que se deram no curso do ano-calendário de 2002 quando, na verdade, deveria exigir a penalidade prevista à época das antecipações.

Nesse sentido, nos termos da legislação tributária federal vigente no ano calendário de 2002, a ausência de pagamento das estimativas do IRPJ e da CSLL ensejava a cobrança de multa de 75% **CALCULADA SOBRE A TOTALIDADE OU DIFERENÇA DO TRIBUTO NÃO RECOLHIDO, CONFORME SE DEPREENDE DA LEITURA** do art. 44 da lei n.º 9.430/1996 em sua **REDAÇÃO ORIGINAL**:

"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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. -

§ 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, 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;"

Como se vê, o dispositivo supramencionado deixa claro que a tipicidade da penalidade decorre da falta do pagamento de "tributo" e, neste sentido, é curioso notar que a própria DRJ reconhece que a estimativa mensal não se enquadra no conceito de tributo, conforme é possível verificar no trecho abaixo reproduzido:

"(...) Trata-se de obrigação acessória, porque a estimativa não pode ser considerada propriamente "tributo" devido, a ser extinto, por pagamento, mas apenas uma "antecipação estimada" do tributo, a ser calculado como devido, ao final do período de apuração, e que é devida e recolhida apenas para validar uma determinada sistemática de tributação de livre opção do contribuinte, qual seja, o Lucro Real."

Sob esse aspecto, impende salientar que a expressão "tributo" empregada originalmente no "caput do art. 44 da lei n.º 9.430/1996 contempla exclusivamente a CSLL efetivamente devida ao término do ano-calendário em caráter definitivo.

Portanto, "no caso em tela, tendo em vista que a Recorrente não apurou contribuição a pagar ao final do ano calendário de 2002, tendo, inclusive, saldo negativo de CSLL no importe de R\$ 275.301,02, inexistente base de cálculo para a cominação da penalidade e, desta forma, nenhuma multa lhe seria aplicável.

Neste contexto, saliente-se que a interpretação conferida à norma supramencionada pelo antigo Conselho de Contribuintes (atual CARF) converge no

sentido de que a multa isolada aplicada após o levantamento do balanço anual tem como limite o eventual saldo de tributo a pagar apurado conforme se verifica das ementas abaixo transcritas:

"CSLL - MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - TRIBUTO APURADO INFERIOR AO CALCULADO, ' ' POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, -grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapasssa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício." grifos nossos (CSRF/01-05.511, Rei. José Henrique Longo, 18/09/2006)

"CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DA CSLL COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - (...) A falta de recolhimento está . sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor da. CSLL do mês em-virtude de recolhimentos excedentes em períodos anteriores (Lei nº 9.430/96 44 § 1o inciso IV c/c art. 2o). A base de cálculo da multa é o valor da CSLL calculada sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração do imposto anual. A partir da apuração da CSLL anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a CSLL devida com base nesse lucro (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1o inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1o letra "b"). A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos - geradores, como nos anos subseqüentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Indevida a multa quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores quando a empresa não tenha apurado: . imposto ou contribuição na apuração anual." - grifos nossos (CSRF/01-05.629, Rei. Mário Junqueira Franco Júnior, 26/03/2007)

"IRPJ - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - (...) A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1o inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1o letra "b"). A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, . como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida." - grifos nossos (CSRF/01-04.930, Rei. José Clóvis Alves, 12/04/2004)

"ÍRPJ - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS - ANOS CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS - LIMITE - Após o encerramento do ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada, tem como limite os saldos do imposto a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, a sua imposição no valor que excede o ajuste, conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. (1o Conselho de Contribuintes/7a Câmara/ACÓRDÃO 107-09.493 em 17.09.2008)."

"(...)IRPJ - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, revelando-se improcedente e

cominação de multa sobre parcelas não recolhidas." - grifos nossos (Acórdão n.º 103-23.243, Rei. Leonardo Andrade Couto, 19/10/2007)

"IRPJ E CSLL - MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO - A regra é o pagamento com base no lucro real apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento do imposto e adicional determinados sobre base de cálculo estimada. A Pessoa Jurídica somente poderá suspender ou reduzir o imposto devido a partir do segundo mês do ano calendário, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculados com base no lucro real do período em curso. (Lei n.º 8.981/95, art. 35 c/c art. 2o Lei n.º 9.430/96) A falta de recolhimento ou recolhimento a menor, está sujeita às multas de 75% ou 150%, quando o contribuinte não demonstra ser indevido o valor do IRPJ do mês em virtude de recolhimento excedentes em períodos anteriores. (Lei n.º 9.430/96 44 § 1o inciso IV c/c art. 2o) A base de cálculo da multa é o valor do imposto calculado sobre lucro estimado não recolhido ou diferença entre a devido e o recolhido até a apuração do lucro real anual. A partir da apuração do lucro real anual, o limite para a base de cálculo da sanção é a diferença entre o imposto anual devido e a estimativa obrigatória, se menor. (Lei n.º 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1o inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1o letra "b"). A multa pode ser aplicada tanto dentro do ano calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subsequentes dentro do período decadencial contado dos fatos geradores. Se aplicada depois do levantamento do balanço a base de cálculo da multa isolada é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida." - grifos nossos (Acórdão n.º 105-15.253, Rei. José Clóvis Alves, 11/08/2003)

Como se vê, para o Tribunal administrativo, encerrado o período de apuração, somente se existir diferença a menor entre o valor recolhido por estimativa e o apurado é que deve persistir a aplicação de multa isolada. De outra forma, aliás, não poderia ser, já que seria desarrazoado exigir do contribuinte que recolheu aos cofres públicos quantia maior do que a devida, multa por não ter efetuado o pagamento de uma estimativa que, nessa hipótese, contribuiria para aumentar ainda mais seu indébito em face da União.

Esse entendimento, por sua vez, é consubstanciado na ausência de prejuízo à arrecadação razão pela qual seria legítimo o afastamento da aplicação da multa isolada, vez que esta foi instituída para penalizar a falta de recolhimento de tributo com base em estimativas, nos casos em que o ajuste anual demonstre saldo a recolher.

Resta patente que uma vez encerrado o ano fiscal, para fatos geradores anteriores à alteração da lei, ou seja, anteriores a 2007, a multa isolada somente é cabível quando aplicada sobre o valor correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no ano e as estimativas mensais obrigatórias.

E essa diferença, como visto no caso em apreço, inexistente, pois a estimativa recolhida pela Recorrente supera em muito a CSLL devida após o encerramento do período, o que leva à conclusão de que a Recorrente jamais poderia ser impingida ao recolhimento da multa isolada de 50%, prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96, com redação dada pela Lei n.º 11.488/07, uma vez que, reitera-se, a legislação vigente à época dos fatos não trazia tal penalidade, devendo-se, pois, ser observada e aplicada ao caso concreto o art. 44, II da Lei 9.430/96 em sua redação original!

Isso se deve ao fato de que o ordenamento legal brasileiro admite a aplicação de lei tributária em caráter retroativo única e exclusivamente nas hipóteses em que a penalidade prevista em lei superveniente, pela mesma infração, seja mais . benéfica

que a norma vigente na época de ocorrência dos fatos que ensejaram a > punição, de acordo com a previsão contida no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN abaixo transcrito:

, Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (•••) .

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (•••) ,

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desse modo, não obstante a intenção do legislador ordinário de reduzir o percentual da multa lançada isoladamente nas hipóteses de falta de pagamento mensal de tributo devido a título de estimativa, de 75% para o percentual de 50%, impende ressaltar que a inovação implementada pela Lei n.º 11.488/2007, ocasionou a alteração da base de cálculo sobre a qual as multas isoladas são impostas e, no caso concreto gerou uma penalidade à Recorrente, que caso aplicável a redação original do art. 44 da Lei n.º 9.430/96 não lhe seria imputável.

Nesse sentido, veja-se precedentes do Conselho de Contribuintes:

"(...) MULTA DO ART. 730 DO RIR/80 - A aplicação de penalidade pressupõe lei anterior que a defina e comine penalidade, vedada a retroatividade de lei que estabeleça sanção mais gravosa" ' (Primeiro Conselho de Contribuintes - Sétima Câmara .Acórdão n.º 107-03798 . Relator Carlos Alberto Gonçalves Nunes , jan. 1997. Recurso provido).

(...)MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO - RETROATIVIDADE BENIGNA - A lei aplica-se a fato pretérito, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração (art. 106, II, "c", do CTN e ADN/COSIT n.º 01/97). (Primeiro Conselho de Contribuintes - Primeira Câmara . Acórdão n.º 101-93512 -: Relator Kazuki Shiobara , Recurso parcialmente provido).

Por mais esse motivo, requer a Recorrente seja julgado improcedente o lançamento em testilha, porquanto completamente desprovida de razoabilidade a cobrança de multa em face de contribuinte com saldo credor perante a Fazenda Nacional para fatos geradores ocorridos antes da alteração da Lei 9.430/96, art. 44.

2.2.2 - DA INEXISTÊNCIA D ESTIMATIVA RELATIVA A DEZEMBRO DE 2002

Pois bem, ainda que não seja admitida a aplicação da legislação tributária vigente à época de ocorrência dos fatos geradores - qual seja, redação original do art. 44 da lei n.º 9.430/1996 -, cumpre demonstrar que, ainda assim, o AIIM ora combatido não merece prosperar.

Inicialmente cumpre ressaltar que, com o advento da lei n.º 9.430/96, o contribuinte poderá optar pelo lucro real anual que corresponde ao pagamento desses tributos após o levantamento do balanço anual e a apuração do resultado do exercício.

Por essa sistemática, o contribuinte apura seu lucro apenas ao final do ano calendário, mas se submete ao pagamento mensal estimado com base em sua receita bruta, considerando como lucro os percentuais determinados na legislação que variam de 8% para a atividade de comércio a 32% para a prestação de serviços.

Vale mencionar que a lei ainda faculta ao contribuinte suspender ou reduzir o pagamento desses tributos devidos em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do

IRPJ, inclusive adicional e da CSLL calculados com base no lucro real do período em curso.

Contudo, apesar de a forma de cálculo ser distinta, o fato é que ambas, as sistemáticas apenas estimam o tributo que será apurado definitivamente ao final do ano calendário.

Nesse sentido, o recolhimento por estimativa, seja por cálculo mediante a aplicação de determinado percentual fixado em Lei sobre a receita ou por meio de balancete de suspensão, nada mais é do que a antecipação do tributo efetivamente devido ao final do ano, conforme valor apurado em 31 de dezembro.

Ocorre que, sendo os recolhimentos mensais mera estimativa, o montante dos valores recolhidos até o final do ano pode não coincidir com o valor do tributo devido quando do encerramento do ano calendário.

Assim, se o valor total pago por estimativa for menor do que o valor devido ao final do ano, o contribuinte será obrigado a recolher a diferença. Por outro lado, se esse valor recolhido for maior do que o efetivamente devido ao final do ano, o contribuinte poderá solicitar a restituição da diferença com o que for devido no ano seguinte.

Dentro deste contexto, conforme relatado no termo de verificação de infração, a presente cobrança se fundamenta em suposta falta de recolhimento das estimativas da CSLL relativas aos meses de janeiro de dezembro de 2002, conforme tabela específica, abaixo reproduzida pela Recorrente:

Mês	DIPJ	DCTF	PGTO	COMPENSAÇÕES	DIPJ X DCTF
jan/02	104.455,49	52.692,81	54.333,00	-	51.762,68
fev/02	66.995,43	120.757,67	127.227,13	-	(53.762,24)
mar/02	-	-	-	-	-
abr/02	-	112.530,04	-	112.530,04	(112.530,04)
mai/02	36.672,27	144.228,94	-	144.228,94	(107.556,67)
jun/02	68.868,82	213.061,65	36.638,54	176.423,11	(144.192,83)
jul/02	-	-	-	-	-
ago/02	-	-	-	-	-
set/02	-	-	-	-	-
out/02	-	-	-	-	-
nov/02	-	-	-	-	-
dez/02	108.978,08	-	-	-	108.978,08
	385.970,09	643.271,11	218.198,67	433.182,09	(257.301,02)

Especificamente em relação ao mês de dezembro, não obstante tenha deixado de recolher a quantia de R\$ 108.978,08, fato é que nos meses anteriores a Recorrente e detinha um crédito em face da Fazenda Nacional em montante superior ao débito apurado. Tanto é assim que, mesmo sem efetuar o pagamento da estimativa de CSLL desse mês (dezembro), ainda assim encerrou o ano de 2002 com base negativa no total de R\$ 257.301,02.

Como se sabe, anteriormente à edição da IN SRF n.º 390/04, que consiste em verdadeiro regulamento da CSLL, aplicavam-se à referida contribuição as regras de apuração e fiscalização pertinentes ao IRPJ.

Nesse sentido, o art. 230 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda 1999 - RIR/99) determina que a pessoa jurídica que apura a base de cálculo do IRPJ a partir de balanço ou balancete de, suspensão ou redução pode suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido no mês caso o valor acumulado já pago exceda o valor do tributo devido. Vejamos:

"Art. 230. 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 já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso."

Importante destacar que a regra em referência também se aplica à CSLL, tanto que a própria IN SRF 390/04, posteriormente editada, esclarece em seu art. 23, abaixo transcrito, que a pessoa jurídica pode suspender o pagamento da contribuição caso demonstre que a CSLL já recolhida supera a devida:

"Art. 23. Optando por suspender ou reduzir o IRPJ e a CSLL devidos mensalmente, mediante levantamento de balanço ou balancete de suspensão ou redução, a pessoa jurídica pagará a CSLL relativa ao período em curso com base nesse balanço ou balancete, podendo:

I - suspender o pagamento da CSLL, desde que demonstre que o valor da CSLL devida, calculado com base no resultado ajustado do período em curso, é igual ou inferior à soma da CSLL devida, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele em que se desejar suspender o pagamento;

II - reduzir o valor da CSLL ao montante correspondente à diferença positiva entre a CSLL devida no período em curso e a soma da CSLL devida, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário anteriores àquele em que se desejar reduzir o pagamento."

Como demonstrado anteriormente, a CSLL devida no mês de dezembro é muito inferior àquela recolhida ao longo do ano de 2002. Conseqüência disso é que, a partir dos dispositivos acima mencionados, a Recorrente não estava obrigada a efetuar o pagamento da estimativa naquele mês.

Com isso se quer dizer que, tendo a Recorrente durante o ano de 2002 recolhido aos cofres públicos CSLL em montante superior ao valor devido em dezembro e em todo o ano-calendário, não estaria ela obrigada a efetuar o pagamento da estimativa. Tal entendimento está consolidado no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Conselho de Contribuintes, conforme se verifica das ementas abaixo selecionadas:

"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 devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício." (CSRF/01 -05.652, Rei Marcos Vinícius Neder de Lima, 27/03/2007)

"CSLL RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVAS. ANTECIPAÇÕES SUPERIORES AO MONTANTE DEFINITIVO APURADO EM 31 DE DEZEMBRO. IMPROCEDÊNCIA DA SANÇÃO. Não pode prosperar a exigência relativa à estimativa não recolhida, se as importâncias já antecipadas, no curso do ano-calendário fiscalizado, superam o montante definitivo do tributo, calculado em 31 de dezembro, gerando direito creditório à recorrente, pois a diferença exigida no auto de infração, se recolhida espontaneamente, antes do procedimento fiscal, simplesmente aumentaria o crédito do atuado em face da União" (Ac. 103-22.887, Rei. Flávio Franco Corrêa, 28/02/2007)

Tendo em vista a legislação e a jurisprudência expostas, se conclui, inclusive, que a d. fiscalização, ao cobrar multa isolada em relação ao mês de dezembro incorreu em contradição, visto que se a estimativa era de fato devida, o presente lançamento não seria de multa isolada mas sim do próprio tributo que deixou de ser recolhido em relação ao mês dezembro.

Tal situação leva a conclusão inafastável de que ou a estimativa é devida e, uma vez não efetuada, caberia o lançamento de ofício do próprio tributo acrescido de multa de ofício de 75%, ou a estimativa não era devida sendo incabível, . portanto, a exigência de multa isolada.

Vale reforçar, mais uma vez, que a Recorrente encerrou o ano de 2002 com base negativa de CSLL, de modo que, em nenhuma hipótese, a «estimativa de dezembro de 2002 deveria ter sido recolhida.

Assim, requer a Recorrente sejam acolhidos os argumentos acima aduzidos para julgar improcedente a exigência que lhe é feita nesse tocante.

3-DO PEDIDO

Por todo o exposto, requer a Recorrente o integral acolhimento dos argumentos aduzidos na presente Impugnação, para que o auto de infração seja anulado em sua totalidade, determinando-se o arquivamento do respectivo processo .administrativo, uma vez que:

(i) a multa de ofício-supostamente devida em virtude "da falta de recolhimento da estimativa de CSLL, relativa ao mês de janeiro de 2002 restou atingida pela decadência em razão da aplicação do art. 150 §4º do CTN e, portanto, tornou-se inexigível;^

(ii) a penalidade imposta à Recorrente deve estar fundamentada em lei vigente à época dos fatos geradores, pelo o que, no caso em concreto, com a aplicação da redação da lei 9.430 vigente à época - 2002 – nada seria devido à título de multa e, por fim;

(iii) a multa de ofício somente será aplicável nas hipóteses em que seja apurado saldo de CSLL a pagar no final do ano-calendário e, no caso concreto da Recorrente, inexistente base de cálculo para a cominação da penalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marco Rogério Borges, Relator.

Conforme relatório que precede o presente voto, o recurso voluntário é tempestivo e atende os requisitos regimentais para a sua admissibilidade, pelo que o conheço.

Da síntese dos fatos:

O presente processo versa sobre autuação fiscal de multa isolada de estimativa não recolhida de CSLL, referente aos meses de janeiro e dezembro do ano-calendário de 2002.

Em sede de impugnação, o contribuinte alegou decadência do lançamento de janeiro de 2002, e que seria a multa isolada inexigível, e, por fim, a inexistência da multa isolada da estimativa relativa ao mês de dezembro de 2002.

Em apreciação das alegações, a DRJ entendeu descabidas as alegações do contribuinte, considerando a impugnação integralmente improcedente.

Em sede de recurso voluntário, traz as mesmas alegações da sua impugnação.

Do recurso voluntário:

Cabe destacar que as matérias a serem enfrentadas, delimitadas pela peça recursal, são as seguintes:

- alegação de decadência da multa referente a janeiro/2002;
- no mérito, alegação da inexigibilidade da multa isolada;
- subsidiariamente, alegação da inexistência da estimativa relativa a dezembro/2002.

- quanto à alegação de decadência

Alega o contribuinte, agora recorrente, em caráter de preliminar, da decadência de parte do débito que fora autuado.

Conforme sua peça recursal, à multa isolada por falta de recolhimento de estimativa referente ao mês de janeiro de 2002, entende que se aplica a regra do art. 150, §4º do CTN.

A decisão *a quo* denegou seu pleito, por entender que ao caso se aplica o art. 173, I do CTN, conforme longo arrazoado na seu voto.

Contudo, mais recentemente, tal questão foi fulminada pela Súmula CARF nº 104:

Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.

No caso concreto, o lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais ocorreu em 14/11/2007, referente a janeiro de 2002 (período suscitado pelo contribuinte). Pela regra do art. 173, I do CTN, o primeiro dia do exercício seguinte seria em 01/01/2003, logo, com prazo final em 31/12/2007. Ou seja, não há que se falar em decadência.

Por conseguinte, REJEITA-SE a alegação de decadência.

- no mérito, alegação da inexigibilidade da multa isolada

Alega a recorrente que a legislação que fundamentou a autuação fiscal foi distinta da vigente à época dos fatos geradores.

No seu entender, o auto de infração está fundamentado nas disposições trazidas pela lei nº 11.488/2007, que são posteriores ao período autuado, ano-calendário de 2002.

Contudo, o fundamento legal da autuação fiscal está nos artigos da lei nº 9.430/1996, que preveem o pagamento por estimativa no seu art. 6º¹.

Nos artigos 28, 30 e 44 da lei 9.430/1996 ² há também disposições referentes às penalidades aplicáveis quando do lançamento de ofício, prevendo a multa proporcional que será exigida com o imposto ou contribuição ou isoladamente. Assim, o caso em discussão está inserido no art. 44, II, “b” da lei nº 9.430/1996:

¹ LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996

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 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.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)

Pagamento por Estimativa

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

§1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no §2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§3º O prazo a que se refere o inciso I do §1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

² Art.28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

(...)

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

(...)

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)

(...)

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).

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)

(...)

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).

A mencionada e alegada pela recorrente, como indevida fundamentação legal, lei nº 11.488/2007, na realidade alterou a lei nº 9.430/1996, alterando os percentuais de multa isolada. Ou seja, foi uma lei posterior que alterou uma anterior, em benefício ao contribuinte – diminuiu o percentual da multa isolada.

Cabe ressaltar que no caso concreto, conforme a DIPJ entregue pelo mesmo, contribuinte apurou, para o mês de dezembro, mesmo levantando balancete de suspensão/redução do tributo, uma CSLL de R\$ 385.970,09, a qual, após deduzir a quantia da CSLL devida em períodos anteriores, restou uma CSLL a pagar, por estimativa, de R\$ 109.978,08.

Para janeiro/2002, o outro período de autuação de multa isolada, o contribuinte, após optado pelo balancete de suspensão/redução, apurou uma CSLL a pagar por estimativa de R\$ 104.455,49, a qual recolheu valor a menor, de R\$ 54.333,00 – sobre esta diferença que foi aplicada a multa isolada.

Sobre este valor – CSLL devida por balancete de suspensão/redução de tributo, é que houve a autuação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa.

Todo o lançamento da multa isolada ocorrida nos autos reflete as informações prestadas pelo contribuinte na sua própria DIPJ/2003 (referente ao ano-calendário de 2002).

A decisão *a quo* faz extensa análise dos valores envolvidos e informados na sua DIPJ/2003, das quais o contribuinte não apresenta elementos conclusivos para descaracterizar a base de cálculo da multa isolada aplicada sobre as estimativas deixadas de ser recolhidas.

Não procedem as alegações da recorrente de que não há ausência de prejuízo à arrecadação por falta de recolhimento das estimativas, pois, no seu entender, tudo se ajustaria no encerramento do ano, no ajuste anual. A intenção do recolhimento das estimativas é uma antecipação do devido ao longo do ano, havendo a possibilidade do contribuir optante pelo balancete de suspensão/redução de tributo se entender não haver base.

E não ocorrendo o recolhimento da estimativa, cabível a sanção prevista em lei, no caso, a multa isolada aplicada nos autos.

Por conseguinte NEGÓ PROVIMENTO quanto ao mérito.

- *subsidiariamente, alegação da inexistência da estimativa relativa a dezembro/2002*

Alega a recorrente que ao optar pelo lucro real anual, e tendo recolhido a maior ao longo do ano de estimativas, estes valores devem ser compensadas em dezembro do respectivo ano, descabendo qualquer valor a recolher de estimativa neste mês, pois coincidiria com o encerramento do exercício.

Contudo, para ter direito a tal situação alegada, o contribuinte deve levantar balanço ou balancete em dezembro (desde janeiro), com observância de todas as leis comerciais e fiscais, como ajuste anual final, para recolher eventual diferença até 31 de janeiro do ano subsequente.

A decisão *a quo* fez uma análise detalhada do caso concreto, constante nos autos, concluindo que não foi o caso, ocorrendo diferenças de valores entre o balancete de suspensão/redução de tributo apurado na ficha própria da DIPJ/2003 para a estimativa com o ajuste anual.

Conforme excerto da decisão, transcreve-se abaixo:

No presente caso, examinando-se a declaração de imposto de renda pessoa jurídica, do ano-calendário de 2002, apresentada pela contribuinte (fls. 94), verifica-se que, para o mês de dezembro, foi levantado balancete de suspensão/redução do tributo, apurando-se contribuição social de R\$385.970,09, da qual foi deduzida a quantia de R\$276.992,01 de CSLL devida em períodos anteriores, restando CSLL a pagar (estimativa) de R\$108.978,08.

Alega a autuada que não procedeu ao recolhimento dessa estimativa, porquanto já havia recolhido e/ou compensado estimativas em montante superior ao valor da contribuição social devida no ano-calendário de 2002.

No entanto, mesmo se admitindo que houvesse valores pagos e/ou compensados a maior, em meses anteriores, não foi isso o que se espelhou na DIPJ/2003, considerando-se que foi declarada apenas a quantia de R\$276.992,01, como estimativa devida em períodos mensais anteriores, dando margem à interpretação de que a diferença porventura existente poderia ter sido utilizada em outras finalidades, não registradas.

Na mesma DIPJ/2003, constata-se, ainda, que nos meses de setembro, outubro e novembro/2002, a contribuinte não registrou nenhum dado relativo à estimativa devida para os citados períodos de apuração, nos quais foi indicada a opção pela apuração com base na receita bruta e acréscimos.

Nas fichas relativas à apuração de PIS/COFINS, verifica-se a existência de faturamento de vendas para os citados meses, indicando que a contribuinte deveria ter recolhido as estimativas de CSLL, desde que não providenciados os balancetes de suspensão/redução.

Destaque-se, também, que não foram apresentados os balancetes de suspensão/redução do IRPJ/CSLL para os outros nove meses, os quais deveriam estar transcritos no Livro Diário, e mediante exame dos quais se poderia

comprovar a existência de possíveis erros no preenchimento do campo destinado ao registro da contribuição social devida em períodos anteriores.

Ou seja, os valores da apuração da estimativa de dezembro/2002 estão distintos de todos os ajustes necessário para o encerramento anual, fichas próprias da DIPJ, e situações legais de abrangência própria, que eventualmente, se houve agilidade na contabilidade, pode se igualar – ajuste anual com o balancete de redução/suspensão de tributo de dezembro.

Por conseguinte, **NEGO PROVIMENTO** a este item do recurso voluntário.

Conclusão:

Considerando o todo exposto acima, voto por **NEGAR PROVIMENTO INTEGRAL** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges