



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

Processo nº 14033.000394/2009-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1801-002.313 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 04 de março de 2015
Matéria Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
Recorrente NOVADATA SISTEMAS E COMPUTADORES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. DECRETO N. 70.235/72

Presentes todos os requisitos constantes do Decreto nº 70.235/72 (regulamenta o processo administrativo fiscal federal), respeitados o contraditório e ampla defesa e não há que se falar em nulidade do procedimento adotado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

Falta ou Insuficiência de Recolhimento de Estimativas Mensais. Constatação Após o Encerramento do Ano-calendário. Incidência de Multa Isolada.

A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo sendo passível de ser exigida em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, e ainda que encerrado o ano-calendário, bastando apenas que se constate o dever - não observado - de recolher antecipações, mediante estimativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Alexandre Fernandes Limiro (Relator) e Fernando Daniel de Moura Fonseca que deram provimento ao Recurso. Designada a Conselheira Maria de Lourdes Ramirez para redigir o Voto Vencedor.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 26/03/2015 por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 26/03/2015 por ALEXANDRE FERNANDES LIMIRO, Assinado digitalmente em 26/03/2015 por MARIA DE LOURDES RAMI

REZ, Assinado digitalmente em 30/03/2015 por ANA DE BARROS FERNANDES

Impresso em 31/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Alexandre Fernandes Limiro - Relator.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento, os conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Fernando Daniel de Moura Fonseca, Neudson Cavalcante Albuquerque, Alexandre Fernandes Limiro, Rogério Aparecido Gil e Ana de Barros Fernandes Wipprich

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (e-fls. 06/08), relativo à CSLL, lavrado em face do contribuinte para aplicação e cobrança de MULTAS ISOLADAS por FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE ESTIMADA, referente aos meses de maio, junho, novembro e dezembro do ano-calendário 2005. O valor total do crédito tributário apurado à época perfazia o montante de R\$ 113.420,32 (e-fl. 11).

O contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 24/08/2009 (e-fls. 23/47), a qual foi julgada improcedente pela DRJ-Brasília/DF (e-fl. 115/122), que considerou ser devido o crédito tributário exigido. O julgador afirmou não haver qualquer nulidade no fato de a fiscalização ter lavrado o auto de infração nas condições em que o procedimento foi realizado, tendo em vista que foram cumpridos os procedimentos previstos no PAF e no CTN. Em relação à abusividade multa, considerou o lançamento regular. Quanto aos balancetes de suspensão, consignou que o pagamento a maior de estimativa mensal somente poderia ter sido utilizado na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou da CSLL do período. Por fim, argumentou sobre a inexistência de duplicidade ou *bis in idem* no lançamento de multa isolada e multa proporcional, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Intimado desta decisão em 12/12/2011 (e-fl. 126), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 10/01/2012 (e-fls. 127/141), em que alega:

a) Nulidade do auto de infração pela falta de verificação concreta dos fatos, uma vez que a autuação se baseia exclusivamente em apurações unilaterais do agente fiscal.

b) Ausência de capacidade contributiva com base nos balancetes de suspensão, nos termos do art. 35 da Lei n. 8.981/95. Afirma ser incabível a aplicação de multa por ausência do recolhimento em estimativa, quando na verdade a recorrente possui saldo negativo a ser restituído, que é objeto de discussão no processo administrativo n. 14033.003640/2008-64.

c) Ilegalidade da cumulação da multa isolada com multa de ofício, uma vez que não há possibilidade de cumulação das duas penas sobre o mesmo fato.

d) Abusividade da multa aplicada, a qual violaria os princípios da capacidade contributiva e do não confisco, preconizados nos arts. 145, §1º e 150, IV da CF

Por fim, requereu o acolhimento e provimento do recurso voluntário, a fim de que seja declarada a nulidade do auto de infração ou, ainda, caso não seja esse o entendimento, que então seja reduzida a multa para o percentual aceitável.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro, Relator

Presentes os pressupostos recursais exigidos pela legislação, conheço do recurso.

a) Nulidade do auto de infração pela falta de verificação concreta dos fatos.

A recorrente requer a declaração de nulidade do auto de infração pela falta de verificação concreta dos fatos, uma vez que a autuação teria se baseado exclusivamente em apurações unilaterais do agente fiscal.

O processo administrativo federal, em relação à seara tributária, observa o disposto no Decreto n. 70.235/72, que, acerca de nulidades, dispõe:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Outrossim, também traz algumas exigências, cujo descumprimento poderia acarretar em nulidade, a exemplo dos requisitos do auto de infração constantes do art. 10 do referido diploma.

Deste modo, considerando que todos os requisitos necessários foram preenchidos, bem como inexiste causa legal para o reconhecimento da nulidade, o pedido da recorrente não merece acolhimento.

Lado outro, cumpre esclarecer que a fiscalização não agiu de modo arbitrário, como crê a recorrente. Pelo contrário, ao constatar, mediante as informações inseridas em seu sistema, a ausência dos pagamentos das estimativas mensais informadas pela própria recorrente em sua DIPJ, efetuou o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. Portanto, não se pode concluir que os fatos não tenham sido suficientemente provados, levando-se em consideração que a conclusão do auto de infração levou em conta informações da própria recorrente (DIPJ).

Rejeito, portanto, tal pretensão.

Sendo as demais questões alegadas referentes ao mérito, passo à sua análise.

b) Aplicabilidade da multa. Balancetes de suspensão e capacidade contributiva.

A recorrente afirma ser incabível a aplicação de multa isolada, por ausência do recolhimento em estimativa, pois teria apurado saldo negativo ao final do ano-calendário em que deveria ter recolhido as estimativas mencionadas no auto de infração.

Passemos à análise dessa questão, tomando por base um raciocínio básico da regra jurídica:

“[...] A teoria jurídica desenvolveu-se no sentido da feição dúlice das regras do direito: norma primária (ou endonorma), prescrevendo um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; e a norma secundária (ou perinorma), prescrevendo uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária[...]”. (SCHOUERI. Direito tributário. São Paulo : Saraiva, 2012)

Nessa linha, tenho que, não podendo mais ser exigida a conduta presente na norma primária, não há que se falar mais na possibilidade de exigir-se a consequente sanção pelo seu descumprimento.

No presente caso, o pressuposto de aplicação da sanção (multa isolada), é a existência de um comportamento (pressuposto fático), contrário ao direito, qual seja o não recolhimento das estimativas. Se ao final do exercício, o recolhimento de estimativas não é mais conduta querida pelo direito (nesse sentido, é a Súmula CARF nº 82), não se pode extrair do descumprimento desse comportamento, por si, mais nenhuma consequência sancionatória.

Nesse sentido acrescente-se os seguintes precedentes neste CARF:

[...] MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada em decorrência da ausência de sua base impositiva (Acórdão nº 1401-001.339, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Data da Sessão 22/10/2014)

Ora, a estimativa e o ajuste anual não tratam de hipóteses de incidência diferentes, embora cada uma tenha suas peculiaridades. A estimativa nada mais é que uma antecipação daquilo que seria pago no ajuste, razão pela qual seu cálculo e recolhimento repercutem diretamente no cálculo e recolhimento do imposto devido no ajuste anual. Nesta

perspectiva, apenas existe o dever de antecipar antes do encerramento do período de apuração. Após, somente se pode exigir o tributo apurado e devido no ajuste. Destarte, a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa só pode ser exigida dentro do ano-calendário analisado. Passado este, só se pode falar em aplicação de multa sobre o tributo devido e não pago apurado no ajuste anual.

Ao afastar a concomitância de multa de ofício com a multa isolada nos casos de falta de recolhimento de estimativas, este Conselho Superior de Recursos Fiscais do CARF vem entendendo que “...ao final do ano calendário (31/12), desaparece a base impositível daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique [...]”, senão vejamos trecho do voto do Conselheiro Valmir Sandri no Acórdão n. 9101001.261, que é um dos pilares da novel Súmula 105 do CARF:

Conforme tenho reiteradamente me manifestado, entendo que, encerrado o ano-calendário, não há mais base de cálculo para exigência da multa, eis que, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem por recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do ano-calendário, surgindo, com a apuração do lucro real ao final do ano-calendário, o imposto efetivamente devido, única base impositiva que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1o., art. 44 da Lei 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário. Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida 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. A partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado 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-offício, mas jamais com 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 CTN, 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 pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

(CSRF, Relator Valmir Sandri, Acórdão 9101-001.261 – 1ª Turma, Sessão 22 de novembro de 2011)

Em meu sentir não a perda de eficácia da norma que exige a multa isolada não é decorrência de uma aplicação concomitante com a multa de ofício, mas sim uma consequência de ter-se operado o final do exercício, como ocorre no caso ora analisado.

Sendo assim, pelo exposto, considerando que a multa refere-se ao ano-calendário 2005, mas o auto de infração apenas foi lavrado em 2009, tenho que este não pode subsistir, razão pela qual dou provimento o recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Alexandre Fernandes Limiro

Voto Vencedor

Conselheiro Maria de Lourdes Ramirez, Redatora Designada

O ilustre Relator comunga da tese da defesa, que afirma não ser cabível a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário, depois de apurado e recolhido o tributo devido, colacionando jurisprudência administrativa deste Órgão Colegiado para ilustrar sua tese.

Entretanto, entendo que a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas é devida quando se apura a falta de recolhimento de estimativas mensais devidas, ainda que isto venha a ser constatado após o encerramento do ano-calendário.

Considero que a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias - dever instrumental. Tal penalidade não se confunde com a multa aplicável sobre o montante devido de imposto ou contribuição apurado ao final do período de apuração, pois esta última visa punir a absoluta falta de pagamento de tributo, obrigação principal. Como se verifica as hipóteses de incidência são distintas, o que torna os ilícitos distintos e inconfundíveis.

Ambas as penalidades - a multa exigível no caso de falta de pagamento sobre o tributo -IRPJ/CSLL - apurado e devido ao final do período de apuração e a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas - são aplicáveis por se tratarem, ambas as situações, de infrações diversas, com hipóteses de incidência distintas: (i) no caso da multa de ofício exigida juntamente com o tributo ou a contribuição não pagos, o fato ilícito que sustenta a imputação é a falta de pagamento e a falta de declaração ou declaração inexata do tributo ou contribuição devidos ao final do período de apuração anual; (ii) no que diz respeito à multa isolada, a ilicitude decorre da falta de recolhimento das estimativas mensalmente devidas no curso do ano-calendário.

Extraio tal entendimento da própria Lei 9.430/96, cujo artigo 44, base legal do artigo 957 do RIR/99 transcrevo, em sua redação original:

Lei nº. 9.430, de 26 de dezembro de 1996:

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, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

...

"§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

...

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, 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;

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

Redação Modificada

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

...

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

No que importa ao caso, a nova redação dada ao dispositivo legal promoveu sutil alteração apartando as infrações distintas em incisos distintos e alterando, apenas, o valor da multa isolada, originariamente exigida à alíquota de 75%, reduzindo-a para 50%, o que foi observado pela autoridade fiscal. Mas o conteúdo jurídico, propriamente dito, do dispositivo legal não foi alterado.

Nesse contexto o conteúdo jurídico, a dicção do dispositivo não deixa margem de dúvida acerca do seu alcance. A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado - de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um caráter provisório, pois o

que se busca é punir a conduta do contribuinte que, espontaneamente, abandonou a regra geral de tributação - lucro real trimestral, sem respeitar o requisito para o ingresso na sistemática do lucro real anual, cujas estimativas mensais antecipatórias são de recolhimento imprescindível.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada.

Há, inclusive, jurisprudência administrativa a referendar o entendimento aqui adotado:

RECURSOS DE OFÍCIO - IRPJ – ESTIMATIVAS – Cabível o lançamento de multa de ofício isolada na falta de recolhimento de estimativas, quando o lançamento se dá depois de encerrado o ano-calendário correspondente [Acórdão 101-96176 - PRIMEIRA CÂMARA - Data da Sessão: 24/05/2007 - Relator: Caio Marcos Cândido].

Procedente, portanto, *in casu*, a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de CSLL.

Por todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez