



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

Processo nº 15540.720415/2011-24
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.823 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2014
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL
Recorrente SOTER SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A falta de recolhimento das estimativas de IRPJ, na forma prevista no art. 2º da Lei 9.430/1996, sujeita o contribuinte à multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor dos pagamentos mensais não efetuados (art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A falta de recolhimento das estimativas de CSLL, na forma prevista nos arts. 2º e 30 da Lei 9.430/1996, sujeita o contribuinte à multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor dos pagamentos mensais não efetuados (art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso e manter a exigência da multa isolada. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez, Moises Giacomelli Nunes da Silva e Sergio Bezerra Presta, que davam provimento para cancelar essa multa. Designado o Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar para redigir o voto vencedor. Ausente o Conselheiro Carlos Pelá. Participou do julgamento o Conselheiro Sergio Bezerra Presta.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Redator *ad hoc*

(Assinado digitalmente)

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

Autenticado digitalmente em 27/05/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 27/05

/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 01/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES

DE ALENCAR

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

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Redator designado

(Assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar, Sergio Bezerra Presta, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, e Paulo Roberto Cortez, Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Relatório elaborado pelo Conselheiro Paulo Roberto Cortez:

“SOTER SOCIEDADE TÉCNICA DE ENGENHARIA S/A., contribuinte inscrita no CNPJ/MF sob nº 30.098.529/0001-50, com domicílio fiscal na cidade de Niterói - Estado do Rio de Janeiro – Rua Doutor Borman, nº 43, Bairro Centro, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Niterói - RJ, inconformada com a decisão de Primeira Instância de fls. 213/222, prolatada pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro - RJ, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 242/248.

Contra a contribuinte, acima identificada, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Niterói - RJ, em 06/12/2011, os Autos de Infração para exigir as multas de ofícios isoladas em razão da falta de recolhimentos das estimativas mensais de IRPJ e CSLL (fls. 56/66), com ciência pessoal, em 08/12/2011 (fl. 56), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.154.654,18 a título de multa de ofício isolada no percentual de 50%, calculadas sobre o valor das estimativas trimestrais a recolher a título de IRPJ e de CSLL correspondente ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa referente ao exercício de 2008, onde a autoridade fiscal lançadora entendeu haver as seguintes irregularidades:

1 – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. Infração capitulada nos arts. 222 e 843, do RIR/99; art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

2 – FALTA DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA: Falta de pagamento da Contribuição Social, balanços de suspensão ou redução. Infração capitulada nos arts. 222 e 843, do RIR/99; art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007.

Em sua peça impugnatória de fls. 118/123, instruída pelos documentos de fls. 124/210, apresentada, tempestivamente, em 05/01/2012, o autuado se indispõe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a impugnante é sócia ostensiva de outras pessoas jurídicas, denominadas Sociedades em Conta de Participação (SCP) e, por isso, sujeita-se às normas do Decreto-lei nº 2.303/1986, artigo 7º, § único do RIR/1999, arts. 148 e 254, II da IN SRF nº 31, artigo 1º e parágrafos;

- que no cálculo do valor da multa isolada a cobrar, o Auditor Fiscal utilizou-se do valor já pago do IRPJ trimestral, calculado com base no Lucro Presumido, declarado pela

impugnante, mas relativo às Sociedades em Conta de Participação (SCPs) das quais é sócia ostensiva, conforme informado em suas DCTFs do ano-calendário de 2007 e DIPJ/2008;

- que ocorre que a impugnante, além de cumprir perante o Fisco sua obrigação de representante daquelas SCPs, também prestou conta, na mesma DIPJ e de forma mais abrangente, dos resultados de sua própria atividade como contribuinte, tendo utilizado, para efeito de pagamento do IRPJ por ela devido, o regime de Lucro Real apurado com base no balanço de redução/suspensão, como previsto no artigo 230 do RIR/99;

- que, deve apresentar em sua declaração de imposto de renda de pessoa jurídica os resultados de sua atividade em separado dos resultados de suas SCP, podendo utilizar regimes de tributação diversos. Tal obrigação reflete-se também nos códigos de arrecadação do IRPJ e da CSLL. Essa distinção, todavia, passou despercebida no exame fiscal;

- que sendo responsável tributária pelas mencionadas sociedades, a impugnante apresentou à SRFB nas já citadas declarações informativas os dados correspondentes ao IRPJ e CSLL devidos exclusivamente por ela no regime de Lucro Real e, em separado, o IRPJ e a CSLL devidos pelas SCP que apuraram o tributo pelo regime de Lucro Presumido;

- que a impugnante regime de tributação diferente do aplicado às suas SCP, como autorizado na IN SRF nº 31/2001, art. 1º, § 1º, apesar de dispor de toda a documentação solicitada, tanto em relação à impugnante quanto às sociedades em conta de participação;

- que na DIPJ a impugnante declarou ter optado pela apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com utilização do balanço/balancete de suspensão. Na ficha 11, linha 12 foi indicado o valor do IRPJ a pagar devido pela impugnante na qualidade de contribuinte própria e na linha 13 o valor do IRPJ a pagar devido por suas SCP com base no Lucro Presumido;

- que da mesma forma procedeu quanto à CSLL;

- que a impugnante utilizando o regime de apuração por ela escolhido (balanço de suspensão) e aplica-se indevida e gravosa multa sobre a base de cálculo incorreta (valores informados na Ficha 16, linha 12);

- que falece de legalidade a cobrança da multa isolada, eis que não há pressuposto fático de falta de pagamento de estimativas à época própria;

- que o fisco não percebeu as diferenças entre a impugnante e as sociedades em conta de participação, das quais é sócia ostensiva; entre as obrigações devidas por cada uma dessas pessoas jurídicas em função dos distintos regimes fiscais escolhidos (Lucro Real com Suspensão versus Lucro Presumido);

- que as apurações da impugnante, das SCP e os respectivos pagamentos (efetuados através de DARF com códigos específicos, deduções e compensações) obedeceram às normas dos respectivos regimes. Nas DCTF e DIPJ apresentadas tempestivamente pela sócia ostensiva, foram destacadas as informações pertinentes a cada uma dessas situações.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ concluíram pela improcedência da impugnação e

pela manutenção do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que afirma a interessada ser sócia ostensiva de outras pessoas jurídicas denominadas sociedades em conta de participação;

- que essas sociedades, na opinião de Fábio Ulhoa Coelho (in Curso de Direito Comercial, Volume 2, Editora Saraiva, ano 2000, página 457/458), “Definidas as sociedades empresárias como pessoas jurídicas, seria incorreto considerar a conta de participação uma espécie destas. Embora a maioria da doutrina conclua em sentido oposto (Lopes, 1990), a conta de participação, a rigor, não passa de um contrato de investimento comum, que o legislador, impropriamente, denominou sociedade. Suas marcas características, que a afastam da sociedade empresária típica, são a despersonalização (ela não é pessoa jurídica) e a natureza secreta (seu ato constitutivo não pode ser levado a registro na Junta Comercial);”

- que de acordo com o Código Civil, a sociedade em conta de participação é composta pelo sócio ostensivo e o sócio participante. O primeiro exerce as atividades da SCP, em seu próprio nome e sob sua exclusiva responsabilidade, sendo o único responsável perante terceiros. O segundo participa dos resultados, e responde exclusivamente perante o sócio ostensivo, nos termos do contrato social, que surte efeitos somente entre os sócios;

- que apesar de, no Código Civil, a SCP ser espécie de sociedade não personificada, ao lado da sociedade em comum, a legislação tributária a equipara às pessoas jurídicas, estando sujeitas às normas incidentes sobre estas. A escrituração pode ser feita tanto em livros contábeis próprios quanto nos do sócio ostensivo, neste caso, desde que de forma destacada, sobretudo quanto à apuração dos resultados e do lucro real;

- que quanto à forma de apuração do lucro, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 31, de 29 de Março de 2001, as SCP podem optar pelo lucro presumido, independentemente do regime adotado pelo sócio ostensivo. Os recolhimentos deverão ser efetuados em nome do sócio ostensivo, mediante DARF específico;

- que no caso em apreço, afirma a interessada que fez a opção pelo lucro real anual, sendo que seus sócios ocultos optaram pelo Lucro Presumido;

- que o fisco, às fls. 110, através do Termo de Intimação Fiscal nº 0001, recebida em 03/10/2011, solicitou que a interessada apresentasse a escrituração contábil das SCP citadas na sua escrituração para o período fiscalizado;

- que não consta dos autos qualquer resposta trazida pela interessada para corroborar a escrituração contábil das SCP e demonstrasse a segregação das escritas, para se ter certeza sobre os valores declarados em sua DIPJ e DCTF, já que a legislação permitia que fossem utilizados regimes de tributação diversos para o sócio ostensivo e as SCP;

- que a interessada tinha o ônus de comprovar a correção dos valores calculados a título de estimativa em sua contabilidade, sendo necessária, portanto, a entrega da documentação solicitada ao fisco para devida conferência, não obstante a possibilidade de se utilizar de regimes de tributação diferenciados;

- que do exame dos autos, verifica-se que a interessada traz apenas argumentações, sem comprová-las;

- que e o lançamento da multa isolada independe de a base tributável ter sido apurada pelo contribuinte ou em ação fiscal, basta a inexistência de recolhimento das estimativas devidas para justificar a imposição;

- que, nestas condições, DEIXO DE ACOLHER a impugnação para considerar devida a exigência da multa isolada de 50% quanto à ausência de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, respectivamente, no valor total de R\$ 714.754,28 e R\$ 440.099,94.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007

SCP. EQUIPARAÇÃO À PESSOA JURÍDICA. APURAÇÃO DO RESULTADO. ESCRITURAÇÃO.

As sociedades em conta de participação (SCP) são equiparadas, pela legislação tributária, às pessoas jurídicas, e podem optar pelo lucro presumido, independentemente do regime adotado pelo sócio ostensivo, devendo efetuar os recolhimentos em nome deste, mediante DARF específico, sendo que a escrituração pode ser feita tanto em livros contábeis próprios quanto nos do sócio ostensivo, neste caso, desde que de forma destacada, sobretudo quanto à apuração dos resultados e do lucro real, bem como estar à disposição da fiscalização, quando solicitado.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

A exigência do lançamento de multa isolada pela falta ou insuficiência do recolhimento de antecipações mensais possui previsão estampada na Lei nº 9.430/1996, artigo 44, inciso II, alínea “b”.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 07/10/2013, conforme Termo constante à fl. 227, e, com ela não se conformando, a contribuinte interpôs, em tempo hábil (01/11/2013), o recurso voluntário de fls. 242/248, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a Recorrente (que utiliza o sistema de Lucro Real para cálculo do IRPJ e da CSLL) é sócia ostensiva de Sociedades em Conta de Participação – SCPs (que utilizam o Lucro Presumido para cálculo do IRPJ e da CSLL);

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

Autenticado digitalmente em 27/05/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 27/05

/2015 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO, Assinado digitalmente em 01/06/2015 por FREDERICO AUGUSTO GOMES

DE ALENCAR

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

- que ocorre que foi autuada por falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2007, na forma de multa isolada equivocadamente calculada sobre o IRPJ e a CSLL pagos trimestralmente pelas suas SCPs;

- que, ignorando tal fato, a Relatora julgou improcedente a impugnação sob a única alegação de não ter a empresa atendido Termo de Intimação do autuante para apresentar os Livros Fiscais;

- que ao contrário, dita obrigação foi logo cumprida como se comprova. Não há nos autos de infração qualquer menção do autuante a esse respeito. Os livros solicitados a ele foram entregues na repartição federal;

- que inexistindo nos Autos de argumento de não apresentação dos livros, a Autuada ficou impedida de, ao impugná-los, defender-se dessa acusação levantada pela Relatora na fase de julgamento. Típico cerceamento de defesa e gritante supressão de instância que contaminam o Acórdão;

- que no caso de ausência de provas, a Impugnação apresentada trouxe anexo de A a G onde figuram as partes das Declarações de Rendimento, DCTFs e DCOMPs da então Impugnante com todos os dados que corroboram o acerto de seu procedimento tributário. Essas informações foram confrontadas pelo Auditor, que recebeu e examinou os livros fiscais da sócia ostensiva e de suas sócias participantes;

- que a cobrança equivocada, a Relatora não analisou a penalidade imposta à ora Recorrente (optante pelo regime de Lucro Real) pelo Atuante que utilizou – como base de cálculo para a multa isolada – o IRPJ e a CSLL das Sociedades em Conta de Participação (optantes pelo regime de Lucro Presumido). Outro erro que não pode prosperar;

- que esse foi o procedimento da ora Recorrente, espelhado nas devidas declarações e lastreado em sua escrita contábil. A empresa nada deve ao Fisco, pelo que se comprova com a força e a coerência dos documentos anexados ao processo;

- que das descrições dos fatos e base de cálculo, nos Autos não há qualquer indicação de como o Auditor concluiu pela falta de pagamento de estimativas nem há um demonstrativo que orientasse a Impugnante em sua defesa, indicando como base legal daqueles Autos o art. 222, do RIR/99 que trata apenas do regime de Lucro Real;

- que admitir, *ad argumentandum*, que a cobrança se refere simplesmente à ausência de pagamento de estimativa das SCPs, é ignorar a falta de previsão legal dessa alternativa para o Lucro Presumido, regime adotado pelas SCPs da Recorrente. Também nessa hipótese, estaríamos diante de Autos improcedentes.

É o relatório.”

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto, Redator *ad hoc*

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

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

Versa o processo sobre a controvérsia instaurada em razão da lavratura pelo fisco dos autos de infração de fls. 56/61 e de fls. 62/65, para exigência da multa de ofício isolada em face da ausência de recolhimento de IRPJ e de CSLL sobre a base estimada, de 50%, no valor, respectivamente, de R\$ 714.754,28 e 440.099,94.

As razões da autuação fundamentam-se na falta de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução.

Assim, como visto no relatório, a discussão de mérito neste colegiado se prende, tão-somente, sobre a possibilidade de a autoridade fiscal lançadora aplicar a multa de ofício isolada no percentual de 50%, sob o argumento de a contribuinte ter deixado de recolher Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e/ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido com base em estimativas mensais.

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

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode sofrer duas sanções pelo cometimento de um mesmo ilícito. Entretanto, não é essa exatamente a discussão no presente processo. Aqui a discussão se restringe aos casos em que a aplicação da multa de ofício exigida isoladamente foi realizada após o encerramento do exercício questionado.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se, por ventura, omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, se sujeita à multa de lançamento de ofício. Parece tranquilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina

o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Nesta linha de raciocínio entendo que a razão não está com a decisão recorrida, isto porque depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade – Multa de Ofício Isolada, havendo ou não base tributável em 31/12, não há como subsistir tal exigência, já que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44, da Lei 9.430, de 1996, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

A Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a aplicação da multa isolada, se manifesta da seguinte forma:

Art. 2º. A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimado, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

[...]

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I – de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

A Lei nº 8.981, de 1995, se manifesta da seguinte forma:

Art. 35 – A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso.

[...]

§ 2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31/12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, via de regra, o tributo – sob a forma estimada não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Assim, não tenho dúvidas que é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido ao final do ano-calendário (31/12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Ora, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação, tão-somente, do inciso I, § 1º do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do Código Tributário Nacional, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

No presente caso, conforme se depreende dos autos, o auto de infração foi lavrado após o encerramento dos anos-calendário objeto do lançamento, portanto, quando já apurada a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido efetivamente devido no período.

Logo, embora a contribuinte não tenha antecipado ou tenha antecipado a menor o tributo no ano-calendário questionado, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada após o ano-calendário questionado, portanto, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto e a contribuição efetivamente devidos, porquanto, impossível, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário.

Esta matéria já tem jurisprudência formada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e com decisão favorável ao sujeito passivo e entre outros acórdãos, podem ser transcritas as seguintes ementas:

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

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

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

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

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1998, 1999, 2001, 2002

CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada quando a base estimada exceder ao montante da contribuição devida, apurada ao final do exercício.

Acórdão CSRF nº 9101-001.335, de 26/04/2012

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo efetivamente devido pelo contribuinte surge com o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

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

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

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto

Voto Vencedor

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar, Redator designado

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

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

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

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

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

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º (estimativa mensal) , que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente;

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

No que importa à presente análise a nova redação dada ao dispositivo legal promoveu alteração apartando as infrações distintas em incisos distintos e alterando, apenas, o

percentual da multa isolada, originariamente exigida na alíquota de 75%, reduzindo-a para 50%.

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

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

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

(Assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar