



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

Processo n° 18471.003240/2008-41
Recurso n° 927.478 Voluntário
Acórdão n° **1803-01.441 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 08 de agosto de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente NC ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA. LIMITE MATERIAL DA BASE IMPONÍVEL.

Consoante farta e mansa jurisprudência deste colegiado julgador administrativo, a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ e CSLL, quando aplicada após o encerramento do período de apuração, tem como limite material da base imponible, o imposto ou contribuição a pagar ao final do período de apuração anual, sendo totalmente indevida em caso de prejuízo fiscal, base de cálculo negativa ou saldos negativos de IRPJ e CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n° 2).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir as multas isoladas relativas aos fatos geradores setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Meigan Sack Rodrigues e Sérgio Luiz Bezerra Presta que mantinham apenas as multas isoladas relativas ao ano de 2008 e Sérgio Rodrigues Mendes que negava integralmente o recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Walter Adolfo Maresch.

No mérito a autoridade de primeira instância refere que no Termo a fiscalização aponta que houve erro na aplicação do percentual de 12%, sobre os valores relativos à prestação de serviço (Representação na CCEE/MAE) na apuração da base de cálculo dos valores mensais a recolher por estimativa. Os valores lançados foram demonstrados nas planilhas de fls. 15/18. Atenta para o fato de que do exame destas, verifica-se que, na parte superior da planilha, a fiscalização reproduz as planilhas elaboradas pela própria empresa interessada (fls. 6/12), que demonstram o montante do CSLL/estimativa por ela apurado e informado na DIPJ (ex. novembro/2005 - base de cálculo R\$ 2.023.456,04- fl. 65). O valor que serviu de base para lançamento de ofício foi apurado na parte inferior da planilha. Apenas a diferença de percentual (32% - 12% = 20%) sobre os valores relativos à prestação de serviço (Representação na CCEE/MAE) constituiu base para cálculo da multa isolada lançada.

Desse modo, entende o julgador que não prospera a alegação de ter a fiscalização, ao reconstituir a apuração das estimativas do tributo, obtido uma base incorreta, ao incluir rendimentos de aplicações financeiras. Isso porque as receitas financeiras constaram da base apurada pela empresa, ora interessada, e não foram objeto de lançamento de ofício. Os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e de renda variável, a que se referem o § 1º, do art. 225, do RIR/1999, são considerados na base de cálculo do imposto de renda mensal, quando não houverem sido submetidos à incidência na fonte ou ao recolhimento mensal previstos nas regras específicas de tributação a que estão sujeitos (artigos 65 a 75 de Lei nº 8.981/1995), conforme art. 7º, I, e §, da IN 93/1997.

Salienta a autoridade de primeira instância que as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real anual têm que pagar, mensalmente, CSLL por estimativa. Constatada a falta ou a insuficiência de recolhimento mensal por estimativa, é devido o lançamento de multa isolada.

Devidamente cientificada da decisão de primeira instância, a empresa recorrente apresenta suas razões de inconformidade, em seara de recurso voluntário, argumentando, em apertada síntese, que não havendo tributo devido, porque apurado e recolhido em sua integralidade, não há que prevalecer a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, ainda mais quando encerrado o período de apuração sem autuação da fiscalização. Junta farta jurisprudência desse Egrégio Conselho.

Refere em ato contínuo que as estimativas estavam corretas, mas que a fiscalização acabou apurando no cálculo da contribuição, valores a título de rendimentos de aplicação financeira, razão pela qual surtiu a diferença apurada pela fiscalização. Salienta que esses valores a título de rendimentos de aplicação financeira não poderiam compor os valores de estimativas, sendo esse um dos motivos do lançamento ser totalmente improcedente. Atenta para o fato de que a fiscalização não pode se pautar nas planilhas apresentadas pela interessada, antes deve ser fruto da fiscalização efetiva da autoridade administrativa, até porque aplicação financeira não compõe a base de cálculo do tributo, para fins de apuração da estimativa de IRPJ e CSLL com base na receita bruta, sendo dever da autoridade fiscal efetuar o lançamento excluindo tais valores, sob pena de macular o referido lançamento de ofício. Tudo segundo disciplinam os artigos 224 e 225 do RIR/99.

Prossegue a recorrente aduzindo a impossibilidade de cobrança de multa isolada pela suposta falta de recolhimento de CSLL sobre base de cálculo estimada nos anos-calendários de 2005 a 2007, porquanto entender que tendo a empresa apurado CSLL devido ao final do ano e enviado a sua declaração de ajuste, não se justifica a cobrança de multa isolada

pela falta de recolhimento de estimativas, que são na verdade meras antecipações do tributo devido ao final do ano.

Salienta que nos anos referidos a empresa recorrente apurou CSLL e recolheu a totalidade do tributo devido, tendo inclusive apresentado saldo negativo (pagou CSLL a maior) no ano-calendário de 2007, razão pela qual entende ser completamente descabida a cobrança da multa em apreço.

Destaca que mesmo com esse suposto recolhimento de estimativa a menor (por ter, em alguns meses, apurado a estimativa com base na receita bruta), ao final do ano-calendário, como a recorrente é tributada com base no Lucro Real, esta recolheu a totalidade do tributo devido (quando se apurou o Lucro Real). Assim, não há em que se falar de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, pois o tributo foi recolhido em sua totalidade, tanto é verdade, que o fisco não cobra tributo e sim multa isolada. Salienta que a CSLL possui fato gerador no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, período no qual deverá ser realizada a apuração para o recolhimento do tributo. Encerrado o período anual de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido ao final do exercício, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente.

Prossegue referindo que no presente caso, a fiscalização alega que a recorrente deixou de recolher a CSLL por estimativa, dos meses de novembro de 2005, setembro a dezembro de 2006, novembro de 2007 e fevereiro a agosto de 2008. Ocorre que a empresa segue o mesmo entendimento da jurisprudência do CARF, ao afirmar que mesmo deixando o contribuinte de efetuar os recolhimentos de eventuais estimativas, não pode ser fator para aplicação da multa isolada uma vez que a recorrente já entregou a declaração de ajuste anual e recolheu a totalidade do tributo, diga-se de passagem, fato não questionado pela autoridade fiscal.

Nesse caminho, observa que após findos os anos-calendário de 2005 a 2007, e tendo a recorrente já efetuado a apuração pelo lucro real dos tributos (IRPJ e CSLL), enviado DIPJ com todas as informações e efetuado o recolhimentos dos tributos, não mais poderia a Receita Federal do Brasil querer cobrar multa isolada por conta de recolhimento a menor da estimativa mensal. Reporta ser esse o entendimento pacificado tanto no Conselho de Contribuintes quanto na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Aduz que para pagar multa sem dever o imposto, afeta a capacidade contributiva, bem como leva à prática do confisco, eis que a recorrente comprova que ao final do ano calendário, em sua declaração de ajuste, recolheu o tributo devido ao final do exercício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Meigan Sack Rodrigues, Relatora

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

Autenticado digitalmente em 13/09/2012 por MEIGAN SACK RODRIGUES, Assinado digitalmente em 31/10/201

2 por SELENE FERREIRA DE MORAES, Assinado digitalmente em 13/09/2012 por MEIGAN SACK RODRIGUES, Assi

nado digitalmente em 13/09/2012 por WALTER ADOLFO MARESCH

Impresso em 11/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O recurso preenche os requisitos de sua admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de auto de infração para cobrar multa isolada em decorrência de diferenças apuradas entre o valor escriturado e o declarado/pago a título estimativa de CSLL, dos anos calendários de 2005 a 2008.

A discussão cinge-se em saber se a multa é devida por incidir sobre valores oriundos de aplicações financeiras; se pode ser cobrada mesmo após o encerramento do ano calendário e da empresa recorrente ter apresentado as declarações e recolhido os tributos devidos, bem com diferença na aplicação do percentual sobre os valores relativos à prestação de serviço (Representação na CCEE/MAE). Atentamos para o fato de que a empresa recolhe os tributos em comento pelo lucro real e que a CSLL não está em discussão, mas tão somente a multa isolada, pelas diferenças encontradas na apuração entre os valores escriturados, os declarados e pagos a título de estimativa nos anos em comento.

Início o presente voto no tocante à discussão da constitucionalidade, levantada pela recorrente, quanto à capacidade contributiva da multa isolada cobrada, no presente auto de infração. Isso porque argumenta a empresa que a multa feriria a capacidade contributiva, vez que não sendo devido o tributo, que é o principal, o acessório seguiria a mesma ordem, o que não vem ocorrendo no presente caso.

Independente da discussão posta, há que se esclarecer que esta esfera administrativa não é competente para enfrentar o tema, posto que temas desse porte, quais sejam, constitucionalidades de leis ou mesmo de artigos de leis, são de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal. Assim, certo de que somente o Poder Judiciário pode manifestar-se sobre aplicação da constitucionalidade de uma norma, a este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais compete apenas aplicar as leis em vigor dentro do nosso ordenamento pátrio.

Cumpre salientar que este Egrégio Conselho encontra-se adstrito à aplicação de suas Súmulas e no presente caso à aplicação da Súmula CARF nº: 02:

“O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).”

Desse modo, deixo de apreciar a argumentação da empresa, quanto à capacidade contributiva da multa isolada, vez tratar-se de questão constitucional, fora da alçada dessa esfera administrativa de competência.

Quanto ao mérito da demanda, qual seja: aplicação da multa isolada, entendo ter razão a recorrente parcialmente, posto não ser devida a multa isolada imputada no presente feito, referente aos anos calendários de 2005 a 2007. Isso porque a multa isolada foi aplicada depois de encerrado os anos calendários em discussão. Segundo o meu entendimento, a presente multa tem o condão de disciplinar o contribuinte a recolher as estimativas, durante o ano em que as mesmas devam ser cobradas, uma vez ultrapassado, ou seja, uma vez encerrado o ano calendário, entendo que a multa isolada já não pode mais ser cobrada, perdendo por completo a sua aplicação.

Ainda, restou esclarecido que tributo algum é devido pela empresa recorrente nos anos calendários em questão, haja vista que apenas a multa isolada foi devidamente computada e nenhum tributo foi lançado, razão pela qual restou incontroversa a questão. Nesse caminho, incontroversa também restou a questão de que a empresa, apurando os impostos pelo lucro real, somente foi fiscalizada nos anos calendários subsequentes aos apurados pelos presentes autos de infração e segundo o meu entendimento a sanção em apreço serve para dar efetividade aos recolhimentos das estimativas durante o ano calendário calculadas sobre o faturamento escriturado. Assim, após o ano calendário, se a fiscalização averiguar omissão de receita, somente poderá exigir a multa proporcional de 75% ou de 150%, e não mais a multa isolada, vez que essa sanção tem a serventia de dar efetividade aos recolhimentos das estimativas no transcurso do ano calendário, calculadas sobre o faturamento escriturado.

No presente feito, a fiscalização lançou a multa isolada após o encerramento dos respectivos anos calendários e da apresentação das respectivas DIPJs, sendo, inclusive fundamentado o lançamento na diferença encontrada entre o que foi escriturado e o que foi declarado/pago, com fulcro em omissão de receitas. Isso porque o artigo 44 da Lei 9.430/96 disciplina que a multa deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição apurada no encerramento do ano-calendário, e não sobre o valor calculado em base estimada no curso do ano-calendário de correspondência, de sorte que é insubsistente a aplicação da referida multa diante da falta de estimativa se a empresa contribuinte recolhe, ao longo do ano, valor igual ou superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Certo que no curso do ano calendário a multa é calculada por estimativa com base na receita bruta, que é a sua base de cálculo; porém, encerrado o período base, levantado o balanço e apurado o lucro líquido do período, feita a provisão do imposto, surge o conceito de tributo referido no artigo 44 da Lei 9.430/96. Nesse caminho, tem-se que é esse o conceito de tributo disciplinado no artigo em referência e que deve prevalecer como limite para a base de cálculo da multa isolada e que não poderá exceder esse valor, mas se aplicada no tramite do ano calendário em que está sendo apreciada e não mais depois do período finalizado.

Desse modo, encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada e se o balanço do exercício demonstrar prejuízo ou resultado mulo, descabe lançamento da multa isolada com base em estimativa. Também se pode entender pelas razões contrárias, ainda que não seja o exemplo presente deste processo, posto que havendo tributo a ser pago, a multa isolada estará limitada ao valor da provisão do tributo, vez que o lançamento terá de ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço e não mais por estimativa. Isso porque não podemos olvidar que a estimativa existe para substituir o imposto durante o ano calendário, quando ainda não se pode conhecer o seu valor.

Contudo, no transcorrer do ano de 2008, ano em que a empresa foi autuada, entendo que a multa, ora em apreço é cabível, bem como entendo que na sua integralidade. Isso porque depreende-se do presente feito que a empresa, embora entenda não serem devidos os valores referentes à aplicações financeiras, no cômputo da base de cálculo da CSLL, importa citar que estas não foram excluídas tal como aconteceu para o cômputo da base de cálculo do IRPJ. Segundo determina a IN 390/2007, as aplicações financeiras devem compor a base de cálculo da receita bruta para fins de apuração da estimativa.

Assim, por entender que a empresa já havia encerrado os anos calendários de 2005 a 2007, sem que o fisco tivesse lançado a multa isolada no curso destes anos é que entendo ser descabida a multa, já no que diz respeito ao ano calendário de 2008, entendo ter

Processo nº 18471.003240/2008-41
Acórdão n.º **1803-01.441**

S1-TE03
Fl. 117

razão a decisão que me precedeu, vez estar em curso o ano de autuação das estimativas, motivo pelo qual nego provimento ao recurso da interessada apenas quanto a este ano.

Diante do exposto voto no sentido de DAR provimento parcial ao recurso.

É o voto.

(Assinado Digitalmente)

Meigan Sack Rodrigues - Relatora

Voto Vencedor

As conclusões do voto da ilustre conselheira relatora foram acompanhadas parcialmente pela maioria, muito embora por outros fundamentos, sendo que a matéria de fundo deve ter solução final distinta à proposta apenas e tão somente em relação à multa isolada de CSLL de novembro de 2005 e novembro de 2007.

Tem se pacificado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o entendimento de que a multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL, quando aplicada após o encerramento do período de apuração, deve ter sua base de cálculo limitada ao tributo efetivamente devido ao final do período de apuração deste.

Neste sentido, é ampla e pacificada inclusive na Câmara Superior de Recursos Fiscais a tese de que encerrado o período de apuração, o lançamento da multa isolada por estimativa não recolhida ou recolhida a menor, tem por limite o tributo efetivamente devido por ocasião da apuração anual, sendo aplicada somente sobre a eventual diferença entre as estimativas não recolhidas e o imposto devido ao final do período.

Neste sentido, os julgados:

IRPJ/CSLL — MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS — ANOS CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS — LIMITE - Após o encerramento do ano calendário, a base de cálculo para efeitos de aplicação da multa isolada tem como limite os saldos de tributos a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, a sua imposição, conseqüentemente, na inexistência de bases.

Ac. 107-08.987 – 25/04/2007 – 1ª Turma Ordinária, 1º CC

MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL — PREJUÍZO FISCAL — Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real ao final do ano-calendário, e, dessa forma, não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento "de ofício por falta de recolhimento de tributo por estimativa, ante a ausência de sua base imponible, bem como, não tem cabimento por desatendimento de mera obrigação acessória.

Ac. 1801-0010 – 07/05/2009 - 1ª Câmara, 1º T. Ordin. 1ª SEJUL

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. A multa isolada tem natureza tributária e está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada quando não é apurado imposto a pagar ao final do exercício.

Ac. 9101-000800 – 15/12/2010 – 1ª Turma CSRF

*FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL.
LANÇAMENTO APÓS O TÉRMINO DO ANO-CALENDÁRIO.*

Verificada a falta de pagamento do imposto ou contribuição social por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento deve abranger o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido.

PENALIDADE. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO (ISOLADA). FALTA DE RECOLHIMENTO. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA —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 na ação fiscal com base no lucro real. Não comporta a cobrança de multa isolada em lançamento de ofício, por falta de recolhimento de tributo por estimativa, sob pena de dupla incidência de multa de ofício sobre uma mesma infração.

Ac. 1101-00.137 – 18/06/2009 – 1º Cam., 1ª T. Ord., 1ª SEJUL

Destarte, resta claro que encerrado o período de apuração, aflora o verdadeiro tributo devido, considerando-se as estimativas meras antecipações deste e insuscetíveis de serem inclusive objeto de inscrição em Dívida Ativa conforme reconhece a própria Administração Tributária por força do entendimento exarado no Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011.

Assim, se é incontroversa a aplicação de multas isoladas sobre estimativas não recolhidas aplicadas no curso do período de apuração (art. 15 da IN SRF 93/97), sua exigência após o término deste, deve levar em conta o tributo efetivamente devido, limitando-se a base imponible à diferença entre as estimativas não recolhidas e o imposto/contribuição efetivamente devido.

Em caso de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL, a base imponible será sempre zero por total ausência de tributo efetivamente devido ao final do período de apuração anual.

Isto posto, deve ser verificada a situação fática caso a caso, conforme elementos contidos no processo:

Ano Calendário 2005.

Com relação a este ano calendário apurou a fiscalização uma diferença de estimativa de CSLL não recolhida no montante de R\$ 2.022,19, relativa a novembro de 2005, conforme planilha fl. 15, enquanto o imposto devido após a dedução das estimativas recolhidas fl. 66, de acordo com a DIPJ, atingem o montante de R\$ 30.696,45.

Ante o exposto, permanece inalterada a base de cálculo da penalidade pois a diferença entre a CSLL a pagar na declaração de ajuste e a estimativa não recolhida é maior que o valor da estimativa não recolhida.

Ano Calendário 2006.

Conforme a DIPJ (fl. 74), já houve excesso de recolhimento de estimativas pois foi apurado saldo negativo de CSLL, no valor de R\$ 122.163,20, devendo ser exoneradas integralmente as multas isoladas dos fatos geradores de setembro, outubro, novembro e dezembro de 2006.

Ano Calendário 2007.

Com relação a este ano calendário apurou a fiscalização uma diferença de estimativa de CSLL não recolhida no montante de R\$ 4.618,65, relativa a novembro de 2007, conforme planilha fl. 17, enquanto o imposto devido após a dedução das estimativas recolhidas fl. 82, de acordo com a DIPJ, atingem o montante de R\$ 57.488,30.

Ante o exposto, permanece inalterada a base de cálculo da penalidade pois a diferença entre a CSLL a pagar na declaração de ajuste e a estimativa não recolhida é maior que o valor da estimativa não recolhida.

Ano Calendário 2008.

Tratando-se do próprio ano em curso no qual as estimativas não foram recolhidas, devem ser mantidas integralmente as penalidades aplicadas conforme voto da ilustre conselheira relatora.

Ante o exposto, voto por manter integralmente as multas isoladas relativas aos fatos geradores novembro de 2005 (R\$ 1.011,14) e novembro de 2007 (R\$ 2.309,33), não havendo reparos ao voto da relatora em relação ao ano calendário 2006 (exclusão total) e 2008 (manutenção total do lançamento).

(assinatura digital)

Walter Adolfo Maresch - Relator