



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

Processo nº 19515.000758/2010-56
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-001.407 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de julho de 2013
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECONHIMENTOS DAS ESTIMATIVAS MENSASIS DO IRPJ E CSLL
Recorrente SERVINET SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2005

MULTA ISOLADA. FALTA DE TRANSCRIÇÃO DOS BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO NO LIVRO DIÁRIO. LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. NÃO APURAÇÃO DE IMPOSTO DEVIDO. LANÇAMENTO INSUBSISTENTE.

A ausência de transcrição dos balancetes de suspensão e redução, no livro diário, por si só, não caracteriza infração que justifique a aplicação de multa isolada. Ademais, o valor recolhido a título de estimativa se constitui em antecipação do imposto devido no final do ano. Assim, nos casos em que o contribuinte não apura imposto devido ou nas situações em que os valores recolhidos a título de estimativas superam o valor do imposto devido, resultando saldo negativo em favor do sujeito passivo, como revela a situação dos autos, não há o que se falar em multa isolada sobre estimativas não recolhidas. Isto seria o mesmo que exigir antecipação de pagamento sobre imposto que não é devido.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Pelo que se extrai do auto de infração cuja cópia consta a partir da fl. 463, trata-se de exigência notificada à parte recorrente em 24/03/2010 (fl. 464), identificando as seguintes infrações, com o enquadramento legal que segue.

001 - MULTA ISOLADAS

FALTA DE RECOLHIMENTO/DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE BASE DE CÁLCULO, em cada um dos meses do ano-calendário de 2005.

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 Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

Pelo que se extrai do Termo de Verificação Fiscal (fl. 457), "não constam dos Livros Diário mensais apresentados os Balancetes de Suspensão a que se refere o art. 230 do RIR/99. Em consequência, o contribuinte ficou obrigado ao recolhimento por estimativa. Não tendo feito estes recolhimentos, sujeita-se A. multa isolada, de 75%, calculada sobre os valores que deveriam ser recolhidos com base na Estimativa."

Pelo que se extrai da planilha de fls. 457, exigiu-se multa isolada no percentual de 75% sobre os valores apurados mensalmente a título de IRPJ.

Notificada, a parte interessada apresentou a impugnação de fls. 470 e seguintes alegando:

a) que demonstrou que possuía escrituração contábil regular, tendo sido comprovado que havia calculado devidamente o IRPJ e a CSLL pelo regime do lucro real anual, adotando-se, para todo ano-calendário de 2005, a sistemática de suspensão e redução do imposto.

b) Que atendendo a uma segunda intimação apresentou, ainda, os seguintes documentos:

- i) Comparativo entre o LALUR e a DIPJ do ano de 2005;
- ii) Planilha com valores recolhidos e suspensos de Pis e Cofins em 2005;
- iii) DARFs e DCTF que confrontam com a planilha de Pis e Cofins;
- iv) balancetes mensais referentes ao meses de janeiro à dezembro de 2005 (Doc.9); e
- v) Cópia da DIPJ 2006, ano-calendário de 2005 (Doc. 10).

c) Em que pese o fiel cumprimento a todas as normas relativas apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática de suspensão e redução, por simplesmente ter deixado de

transcrever os balancetes de suspensão e redução no livro diário, a ora Impugnante foi surpreendida com o recebimento do auto de infração em epígrafe, por meio do qual lhe está sendo exigida multa isolada de 75% calculada sobre os valores de IRPJ, estimados com base na receita bruta;

Pelo que se extrai da linha 49 da ficha 09A, e da Ficha 12A, no ano de 2005 a recorrente apurou base de cálculo do IRPJ de R\$ 694.598,30, recolheu estimativas nos meses de novembro e dezembro, apurando o imposto a pagar descrito na Ficha 12A. Por ter o valor das estimativas superado ao valor do imposto devido, apurou saldo negativo de -R\$ 159.699,72 (fl. 618).

A DRJ, por meio do acórdão de fls. 817 e seguintes, julgou parcialmente procedente a impugnação, reduzindo a multa para o percentual de 50%. Por ter exonerado crédito tributário superior a R\$ 1.000.000,00, recorreu de ofício.

Intimada do acórdão, a parte interessada, de forma tempestiva, apresentou o recurso de fls. 851 e seguintes, repisando os argumentos articulados quando da impugnação, agora com nova jurisprudência da CSRF acerca do assunto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Quanto ao recurso de ofício, ao reduzir o percentual da multa de 75% para 50% a decisão da DRJ acabou por exonerar crédito tributário superior ao valor de R\$ 1.000.000,00, sendo previsto, para estas situações, recurso de ofício. Assim, conheço-o dos recursos e passo ao exame da matéria.

Pelo que se extrai do Termo de Verificação Fiscal, à fl. 456, a causa da autuação está na não transcrição dos Balancetes de Suspensão de suspensão nos Livros Diários. Contudo, esta obrigação acessória não invalida o procedimento adotado pela parte recorrente. Neste sentido destaca-se a recente e unânime jurisprudência da CSRF:

FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO BALANCETE SUSPENSÃO/REDUÇÃO MULTA ISOLADA – DESCABIMENTO - A simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a aplicação da multa isolada prevista pela falta de recolhimento das estimativas mensais, principalmente quando o contribuinte apresenta sua escrita contábil e fiscal e a fiscalização não consegue demonstrar irregularidades suficientes para descaracterizar a sua validade. (acórdão 9101-001.423. CSRF. Unânime. Julgamento 10/07/2012. Rel. Conselheiro Valmir Sandri.

O acórdão acima referido, em seus fundamentos, destaca, dentre outros, os seguintes precedentes da CSRF, com grifos no original:

Acórdão nº 910101.244, sessão de 22 de novembro de 2011:

MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – *A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado 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 pela mera ausência de transcrição dos balancetes de suspensão e redução, quando a fiscalização não contesta os valores de CSLL apurados ao final do período.*

Acórdão CSRF/0105.403, sessão em 20 de março de 2006:

MULTA ISOLADA FALTA DE PAGAMENTO 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 a contribuição devida 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 da contribuição, inclusive adicional, calculados com base no lucro líquido do período em curso. A simples falta de transcrição dos balanços ou balancetes no livro diário não pode justificar a aplicação da sanção.*

Aos fundamentos até aqui expostos, que adoto como razões de decidir, agrego os precedentes de que tratam o acórdão CSRF 9101.00.110, publicado em 16/11/2011 o acórdão 1401-00.243, publicado em 14/02/2011. Todavia, no caso em tela, existem outros fundamentos que importariam na não exigência da multa isolada e, por consequência em provimento ao recurso voluntário e não provimento do recurso de ofício.

Sabidamente, o valor recolhido a título de estimativa se constitui em antecipação do imposto devido no final do ano. Assim, nos casos em que o contribuinte não apura imposto devido ou nas situações em que os valores recolhidos a título de estimativas superam o valor do imposto devido, resultando saldo negativo em favor do sujeito passivo, **como revela a situação dos autos**, não há o que se falar em exigência a título de estimativas. Isto seria o mesmo que exigir antecipação de pagamento sobre imposto que não é devido.

Ademais, este colegiado, na sessão de 25 de fevereiro de 2011, em acórdão da lavra do ilustre Conselheiro Antônio José Praga de Souza, por maioria de votos, na ocasião vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, assentou o entendimento, repetido em sessões posteriores, de que é inaplicável a penalidade por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, devido sobre as estimativas mensais, após o encerramento do período de apuração quando o contribuinte não apura tributo devido. Neste sentido segue a ementa do acórdão nº 1402-00.458, decorrente daquele julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa: MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL DEVIDO SOBRE AS ESTIMATIVAS MENSAIS. É inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração quando o contribuinte não apura tributo devido.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

Na mesma linha do precedente acima referido a parte recorrente destaca os seguintes julgados da CSRF:

“CSLL. 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 anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base impositiva, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária: CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. RETROATIVIDADE BENIGNA. O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades — art. 106, inciso II, “a”, do CTN. Recurso Especial da Contribuinte Provido.” (grifamos)
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.526, Rel. Valmir Sandri, julgado em 26/01/2010)

Em meus acórdãos tenho destacado que por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o **dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário**. Tanto os valores recolhidos a

título de carnê-leão quanto o de estimativas são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim como o IRRF, em pagamento antecipado.

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Ocorrida a hipótese prevista na segunda parte do parágrafo anterior, para a pessoa física restitui-se os valores e em relação à pessoa jurídica confere-se a esta o direito de usar tais recursos para compensar tributos devidos em períodos subsequentes.

Se no mês de março contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê-leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%¹. A não ser a adoção desta lógica jamais se aplicaria, nestas situações, o disposto no artigo 138 do CTN.²

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do respectivo pagamento dos tributos. Em havendo o pagamento do imposto devido não se pode lhe imputar a multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo os oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adotar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

¹ Se o carnê-leão e as estimativas têm como razão de ser o aporte de recursos, no decorrer do ano-calendário, para que a Administração possa cumprir com suas obrigações, transcorrido o período de apuração não há mais o que se falar em exigência de carnê-leão e nem de estimativas, mas sim do efetivo imposto devido.

² Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Dos fundamentos expostos resulta a seguinte indagação: Em que situações é devida multa isolada sem exigência da multa de ofício?

Inicialmente, observemos que a **multa de ofício** é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

A **multa isolada**, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Igualmente, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, cujo exemplo citado por nós, em outras ocasiões, é o disposto na súmula 17 do STJ.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996³, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

³ 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:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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;

Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.

Quanto ao recurso de ofício, em sendo acolhido o recurso voluntário cancelando integralmente a exigência do crédito, o recurso de ofício resultou prejudicado. Porém, para o caso de vir a ser reformada a decisão aqui proferida, de imediato analiso o recurso de ofício negando-lhe provimento. Ainda que a multa fosse devida, esta só poderia ser no percentual de 50%, nos termos do artigo 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, que no caso, por ser mais benigna, aplica-se retroativamente.

ISSO POSTO, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva