



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

Processo n° 19515.001005/2005-09
Recurso n° 512.881 Voluntário
Acórdão n° **1803-01.334 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria CSLL - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente AGIE CHARMILLES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2000, 2001, 2002

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO EXCLUSIVAMENTE DE OFÍCIO.

A decadência de exigência de multa isolada em virtude de estimativa não recolhida por ter natureza jurídica de lançamento exclusivamente de ofício, rege-se pelas disposições do art. 173, I do Código Tributário Nacional.

DCTF. DECLARAÇÃO RETIFICADORA. ENTREGA APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA CARF Nº 33.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício. (Súmula CARF nº 33)

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Por força do disposto no art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), deve ser reduzida a multa de ofício isolada aplicada ao percentual de 50 % (cinquenta por cento) (retroatividade benigna).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2000, 2001, 2002

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 tem como limite material da base imponible, o imposto ou contribuição efetivamente devido ao final do período de apuração anual, sendo totalmente indevida em caso de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. Havendo recolhimento parcial a multa isolada é aplicada apenas sobre a diferença entre o tributo efetivamente devido e a estimativa recolhida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: a) por maioria de votos, rejeitaram a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Sérgio Rodrigues Mendes, relator, e Victor Humberto da Silva Maizman; b) por maioria de votos, cancelaram a exigência em relação aos fatos geradores de novembro de 1999 e maio e junho de 2001. Vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, que, no mérito, apenas reduzia o percentual das multas isoladas para 50%. O Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta votou pelas conclusões; c) por maioria de votos, reduziram a multa isolada relativa ao mês de janeiro de 2000 para R\$ 8.379,53. Vencido o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta, que cancelava integralmente a multa isolada. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Walter Adolfo Maresch. Ausente, justificadamente, a Conselheira Meigan Sack Rodrigues.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Rodrigues Mendes e Viviani Aparecida Bacchmi.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido (fls. 319 a 321):

Em decorrência de ação fiscal levada a efeito junto ao estabelecimento do contribuinte acima identificado e diante de irregularidades apuradas, foi lavrado Auto de Infração (fls. 80), por meio do qual constituiu-se crédito tributário no importe de R\$ 105.241,79 (cento e cinco mil, duzentos e quarenta e um reais e setenta e nove centavos), relativo a multa exigida isoladamente.

Segundo o descrito no “Termo de Verificação e Constatação - CSLL” (fls. 72/76), as irregularidades que motivaram mencionado lançamento consistiram em, *verbis*:

“....., no qual foi apurada insuficiência nos recolhimentos desta contribuição nos meses de Novembro/1999, Janeiro/2000, Maio/2001 e Junho/2001.

Nos termos do MPF acima referida, o período analisado nas operações compreendidas dentro das Verificações Preliminares foi de Agosto/1999 a Dezembro/2004, tendo sido as verificações embasadas na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004,....., juntamente com as DCTFs e Darfs de pagamentos do período de Janeiro/1999 a Dezembro/2004, cujos elementos foram solicitados no Termo de Início de Fiscalização e Termo de Intimação Fiscal nº 001, 002 e 003, lavrados em 30/07/2004, 18/11/2004, 14/12/2004 e 09/03/2005, respectivamente, e os registros inseridos foram confrontados com os dados integrados no dossiê da empresa, relativamente aos tributos e contribuições declarados e recolhidos nos respectivos vencimentos.

Em todos os exercícios analisados, a empresa fiscalizada apresentou sua Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica pelo regime de tributação pelo Lucro Real com cálculo do IRPJ e CSLL por estimativa até Abril/2001 e com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, de Maio/2001 a Dezembro/2003.

De acordo com o arbítrio na apresentação das DIPJ acima citado (sic), nos termos da legislação fiscal de regência (artigos 2º, 3º e 28, da Lei nº 9.430/96), a pessoa jurídica que opta pela tributação do Lucro Real Anual fica obrigada a pagar o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido calculados por estimativa, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada - pagamento por estimativa, cuja opção é manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de Janeiro, sendo essa opção irrevogável para todo o ano-calendário. Esse pagamento, nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.981/95, com nova redação dada pela Lei nº 9.065/95, poderá ser suspenso ou reduzido pela pessoa jurídica, em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, assim como da CSLL, calculado com base no lucro real do período em curso.

Transcrevemos assim os artigos do Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/1999, que tratam da matéria em foco:

(.....)

No caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a opção pelo pagamento por estimativa está prevista nos artigos 2º, 3º e 28 da Lei nº 9.430/96, transcritos abaixo:

Considerando que a fiscalizada não recolheu a CSLL por estimativa dos meses de Novembro/1999, Janeiro/2000, Maio/2001 e Junho/2001, a fiscalização elaborou o Demonstrativo dos Valores da CSLL Declarados e Recolhidos para lançamento da Multa Isolada, como segue:

DEMONSTRATIVO DOS VALORES DA CSLL DECLARADOS E RECOLHIDOS

| MÊS/ANO | CÓDIGO/MODALIDADE | DIPJ | DARF | DIFERENÇA | % | MULTA |
|-------------------------------|----------------------------------|------------|----------|------------|----|-----------|
| Novembro/99 | ESTIMATIVA MENSAL | 13.104,84 | 6.953,15 | 6.151,069 | 75 | 4.613,77 |
| Janeiro/00 | ESTIMATIVA MENSAL | 18.708,96 | 1.949,90 | 16.759,06 | 75 | 12.569,30 |
| Maio/01 | COM BASE EM BALANÇO OU BALANCETE | 113.115,11 | 175,39 | 112.939,72 | 75 | 84.704,79 |
| Junho/01 | COM BASE EM BALANÇO OU BALANCETE | 4.765,41 | 293,50 | 4.471,91 | 75 | 3.353,93 |
| TOTAL GERAL 105.241,79 | | | | | | |

DO ENQUADRAMENTO LEGAL

Com fundamento nos artigos 29, 30, 43, 44, § 1º, Inciso IV, da Lei nº 9.430/96 e artigo 841 do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99, foi constituído o crédito tributário com a aplicação da Multa exigida Isoladamente, consolidada no respectivo Auto de Infração.

(.....)”.

O contribuinte foi cientificado do teor do referido lançamento em 31/03/2005 e, com o mesmo não se conformando, em 29/04/2005, por seu Gerente-Delegado (fls. 184), impugnou-o (fls. 84/287), alegando, em síntese, que:

a exigência se deu em razão da existência de diferenças entre os valores apurados, em cada um dos meses apontados, e os recolhidos; tais diferenças foram objeto de compensações com saldos negativos apurados em meses anteriores, sendo que as mesmas não foram declaradas em DCTFs da época; as retificadoras, no entanto, foram encaminhadas em 15/04/2005;

É sabido que os recolhimentos por estimativa são antecipações do imposto devido, é (sic) o mesmo foram apurado (sic) nas DIPJ de 2.000, 2.001 e 2.002;

procedeu ao encaminhamento daquelas retificadoras, fundamentando-se no Artigo 10, §§ 1º e 2º, da IN SRF nº 482, de 21/12/2004, ressaltando que não se enquadra nos §§ 2º ao 6º do referido Ato;

efetuou a compensação dos saldos negativos da CSLL, baseado no disposto pelo ADN COSIT nº 31, de 27/10/1999, que reproduz;

sintetiza os pontos de discordância apontados pela impugnação, repetindo que o recolhimento por estimativa é uma antecipação do imposto realmente devido, sendo permitido sua suspensão através de balanços ou balancetes, apurados no período, balanços estes anexados a esta impugnação. Diz juntar, ainda, à defesa apresentada, DCTF retificadora dos trimestres, a saber: 4º - 1.999; 1º - 2.000 e o 2º - 2.001, assim como, Diskette com a carta de impugnação;

pelo exposto, *demonstrada a insubsistência e improcedência total, do lançamento, requer que seja acolhida a presente Impugnação.*

De ser salientado que, às fls. 86, consta envelope grampeado que, após aberto, constata-se haver, efetivamente, um disquete, cujo conteúdo é um arquivo denominado “impugnação-csll-28-04-05.doc”, de teor semelhante à Impugnação acima resumida. Por outro lado, os balanços ditos, por igual, anexados à defesa apresentada, não foram pela mesma trazidos, motivo pelo qual não se encontram juntados aos autos.

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 318):

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Data do fato gerador: 30/11/1999, 31/01/2000, 31/05/2001, 30/06/2001

DCTFS RETIFICADAS APÓS O ENCERRAMENTO DA AÇÃO FISCAL. MESMO OBJETO DESTA. DESCONSIDERAÇÃO.

Não devem ser consideradas aquelas DCTFs retificadoras, que têm por propósito alcançar a mesma matéria e períodos que foram objeto da ação fiscal, ainda que esta já se tenha encerrado.

CSLL. NÃO COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE SALDO NEGATIVO DE CSLL DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. NÃO DECLARAÇÃO/RECOLHIMENTO. MULTA APLICADA ISOLADAMENTE.

Não tendo sido apresentados elementos a comprovar a efetiva existência de saldo negativo da CSLL, apurado em exercícios anteriores, seja no decorrer da ação fiscal ou, ainda, pela impugnação apresentada, fica o contribuinte impossibilitado de compensá-la com os valores da CSLL apurados em períodos posteriores. Em não tendo havido o recolhimento/declaração, de maneira tempestiva, correta a exigência da multa aplicada isoladamente, incidente sobre as parcelas não declaradas/recolhidas.

Lançamento Procedente.

3. Cientificada da referida decisão em 16/04/2009 (fls. 326-verso), a tempo, em 14/05/2009, apresenta a interessada Recurso de fls. 331 a 410, instruído com os documentos de fls. 413 a 476, nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos e aduzindo mais os seguintes:

a) que, preliminarmente, o julgador-relator do acórdão recorrido deveria, de forma esmerada, irreprochável e precisa, demonstrando alto senso de justiça na aplicação das leis tributárias, levantar “de ofício”, a preliminar de decadência, excluindo da autuação a imputação da multa exigida isoladamente, referente aos meses de novembro/1999 e janeiro de 2000, por ter decaído o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário sobre as supostas diferenças de recolhimento da estimativa

mensal, ocorridas nestes meses, conforme apontado no Termo de Verificação e Constatação Fiscal, lavrado em 30 de março de 2005, parte integrante do Auto de Infração ora guerreado;

- b) que é evidente que decaiu o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário decorrente da imposição da multa exigida isoladamente sobre a insuficiência ou falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, exigido pelo regime de estimativa mensal, para os meses de novembro de 1999 e janeiro de 2000;
- c) que vem se pronunciando a Câmara Superior de Recursos Fiscais, entendendo ser incabível a imputação da multa exigida isoladamente em decorrência da insuficiência no recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, lançados com base em estimativas mensais e, até mesmo, por falta de pagamento do imposto no curso do ano-calendário;
- d) que a excelsa e suprema Corte de julgamento administrativo fiscal sustenta que, encerrado o período de apuração com o levantamento dos resultados econômico-fiscais da pessoa jurídica, não há que se falar em exigência de multa isolada sobre eventuais não recolhimentos da estimativa mensal no curso do ano-calendário;
- e) que, no mérito, levantado o balanço patrimonial no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, apurados os resultados econômico-financeiros sob a ótica contábil e fiscal, independentemente do resultado apurado no Livro de Apuração do Lucro Real, é evidente a im procedência da cobrança e imputação de multa exigida isoladamente sobre a insuficiência de recolhimento da estimativa e o seu não pagamento no curso do ano-calendário, tendo em vista que o resultado econômico está totalmente consolidado nas demonstrações financeiras e fiscais levantadas ao final do período social;
- f) que os fundamentos acima expostos não foram observados pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, responsável pela autuação que se combate e nem mereceu qualquer manifestação da autoridade julgadora de 1ª Instância;
- g) que não foram considerados os recolhimentos a maior de estimativas realizados em outros meses dos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001;
- h) que, assim, nos anos-calendário de 1999 e 2000, não houve falta ou insuficiência no recolhimento da estimativa mensal da CSLL;
- i) que, no que se refere ao ano-calendário de 2001, apurou prejuízo contábil e fiscal, estando dispensada de promover qualquer antecipação de contribuição;
- j) que, quanto à apresentação das DCTF's retificadoras, apresentadas extemporaneamente após o término dos trabalhos da auditoria fiscal, esclarece que esta teve por finalidade, única e exclusivamente,

demonstrar a improcedência da exigência fiscal, mormente porque, não só alguns valores foram compensados com créditos da CSLL apurados em períodos anteriores, mas, também, face os resultados apurados nos Balanços Patrimoniais e Demonstrações de Resultado do Exercício Social, nenhum prejuízo houve para a Administração Fiscal pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal em alguns meses dos respectivos anos-calendário, os quais foram amplamente cobertos com recolhimentos efetuados nos meses subsequentes e antes do encerramento do exercício social; e

k) que a multa exigida isoladamente deve ser reduzida ao percentual de 50%, em face da retroatividade benigna.

4. É o que importa relatar.

Em mesa para julgamento.

Voto Vencido

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

Recursos repetitivos (STJ)

5. Dispõe o art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI-CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações das Portarias MF nºs 446, de 27 de agosto de 2009, e 586, de 21 de dezembro de 2010 (grifou-se):

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Preliminar de decadência

6. A decadência é um **preceito de ordem pública**, que independe, para sua constatação, de a parte interessada apontá-la na Impugnação ou no Recurso.

7. Relativamente à questão da **decadência do lançamento do crédito tributário**, é o seguinte o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática de Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg

nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, “Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro”, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, “Direito Tributário Brasileiro”, 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, “Decadência e Prescrição no Direito Tributário”, 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

[...].

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009)

8. No presente caso, tendo sido o lançamento cientificado à ora Recorrente em 31/03/2005 (fls. 80), estão **decaídas** as exigências relativas aos períodos de **novembro de 1999** e **janeiro de 2000**, nos quais ocorreram pagamentos parciais, pela aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), conforme segue:

| MÊS/ANO | CÓDIGO/MODALIDADE | DIPJ | DARF | DIFERENÇA | % | MULTA |
|-------------|-------------------|-----------|----------|-----------|----|-----------|
| Novembro/99 | ESTIMATIVA MENSAL | 13.104,84 | 6.953,15 | 6.151,069 | 75 | 4.613,77 |
| Janeiro/00 | ESTIMATIVA MENSAL | 18.708,96 | 1.949,90 | 16.759,06 | 75 | 12.569,30 |

Mérito

9. No mérito, aplica-se ao presente caso, com relação à declaração retificadora da Declaração de Contribuições e Tributos Federais (DCTF) apresentada posteriormente ao início do procedimento fiscal (30/07/2004), o disposto na Súmula CARF nº 33, de seguinte teor: “A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.”

10. É de se mencionar, ainda, o disposto na Instrução Normativa SRF nº 482, de 21 de dezembro de 2004, vigente quando da entrega daquela declaração retificadora (15/04/2005), que, em seu art. 10, dispõe (grifou-se):

Art. 10. Os pedidos de alteração nas informações prestadas em DCTF serão formalizados por meio de DCTF retificadora, mediante a apresentação de nova DCTF elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF mencionada no caput deste artigo terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados em declarações anteriores.

§ 2º Não será aceita a retificação que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições:

I - cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição como Dívida Ativa da União, nos casos em que o pleito importe alteração desse saldo; ou

II - cujos valores das diferenças apuradas em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição como Dívida Ativa da União; ou

III - em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

11. Obviamente, se se está tentando incluir, na declaração retificadora, intempestivamente, compensação anteriormente nela não informada, está-se tentando, por vias transversas, **alterar o débito anteriormente confessado**, reduzindo-o.

12. Há que se ressaltar, ainda, que a fiscalização tomou, como base do lançamento, os próprios valores informados pela Recorrente em sua Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), não cabendo, pois, agora, alegar eventuais suspensões ou reduções por meio de balanços ou balancetes.

Preclusão

13. Com relação à insurgência da Recorrente quanto às multas de ofício isoladas aplicadas em decorrência de recolhimento a menor de estimativas, trata-se de matéria que **não foi abordada na impugnação**.

14. O que não se questionou na fase impugnatória constitui **matéria passada em julgado**, não suscetível de apreciação na fase recursal.

15. Nesse sentido, colhe-se o seguinte precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no Acórdão nº 9101-00.540, de 11/03/2010:

Assunto: CSSL - Exercício: 2003

**MULTA ISOLADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.
PRECLUSÃO.**

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário a ela referente.

[...].

Recurso Especial do Procurador Provido.

[...].

O entendimento no sentido de que a contestação da exigência do tributo como um todo abrangeria a multa de ofício, seria razoável se estivéssemos avaliando a multa cobrada em conjunto com o tributo. Nesse caso, caberia talvez a argumentação de que o acessório segue o principal, até porque uma decisão pela improcedência da cobrança do tributo afetaria diretamente a exigência da multa.

Por outro lado, ao menos em duas situações relativamente comuns neste Colegiado, a imputação da multa envolve situações com vínculo apenas indireto ao tributo, o que a torna suscetível de análise específica.

Uma delas é a multa no percentual qualificado ou agravado. Nesse caso, a vinculação direta ocorre apenas em relação ao percentual de setenta e cinco por cento (75%). A partir daí, as razões que levaram a autoridade lançadora a majorar o percentual aplicado devem ser objeto de questionamento próprio pela recorrente, pelo motivo óbvio de uma decisão pela manutenção da exigência do tributo não implicar necessariamente na procedência da qualificação ou agravamento do percentual da multa.

A outra situação, para a qual o entendimento supra também se aplica, refere-se justamente à imputação da multa isolada. Aliás, a independência fica ainda mais cristalina quando se constata que a manifestação do relator pela improcedência da multa isolada não gerou qualquer impacto na decisão da Câmara que decidiu pela correção da exigência da contribuição.

Portanto, caberia ao sujeito passivo apresentar questionamentos voltados à exigência da multa isolada. Não o fazendo oportunamente, caracterizou-se a preclusão, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

16. Por fim, os levantamentos fiscais procedidos pelo Fisco, relativos às estimativas recolhidas a menor, se referem - como não poderia deixar de ser - **a cada um dos meses dos anos-calendário de 1999 a 2001**, não sendo possível - como pretende a Recorrente - que se analise essa questão tomando como base o quantitativo total recolhido àquele título naqueles mesmos anos-calendário.

17. O que eventualmente foi recolhido a maior em um mês, a título de estimativa, **não exclui a ocorrência da infração cometida**, de recolhimento a menor de estimativa, em meses distintos.

Retroatividade benigna

18. Por força do disposto no art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que deu nova redação ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional (CTN), deve ser **reduzida** a multa de ofício isolada aplicada ao percentual de 50% (cinquenta por cento).

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de **NÃO CONHECER DO RECURSO** quanto à matéria relativa à limitação das multas de ofício isoladas aplicadas em decorrência de recolhimento a menor de estimativas, por preclusa, e **DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para excluir as exigências relativas aos períodos de novembro de 1999 e janeiro de 2000, por decadentes, e reduzir a multa de ofício isolada aplicada ao percentual de 50% (cinquenta por cento).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes

Voto Vencedor

Conselheiro Walter Adolfo Maresch, Redator Designado

Não obstante o tradicional brilhantismo do ilustre conselheiro relator, seu voto não foi acompanhado pela maioria da turma julgadora em relação a decadência e ao não conhecimento sobre a limitação da multa isolada ao tributo devido ao final do período de apuração.

Inicialmente, com a devida vênia, não merece acolhida a alegação de decadência sobre a exigência de multa isolada relativa aos fatos geradores Novembro/1999 e Janeiro/2000.

Com efeito, atualmente raríssimas exceções entre as obrigações tributárias na seara federal abrigam-se fora do denominado lançamento por homologação (art. 150, § 4º do CTN).

No entanto, está se diante de uma destas exceções.

É que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL se inscrevem no reduzido círculo de obrigações tributáveis que se regem exclusivamente pelo lançamento de ofício competindo unicamente ao Fisco a sua constituição e exigência.

Neste diapasão, em matéria de decadência, regem-se pelas disposições do art. 173, I do Código Tributário Nacional e não pelo art. 150, § 4º do CTN, sendo inaplicável o “decisum” do Superior Tribunal de Justiça que fundamentou o voto do insigne conselheiro relator.

Destarte, devem ser rechaçadas as alegações de decadência pois o lançamento ocorreu dentro do prazo previsto no art. 173, I do CTN, considerando que foi realizado em 31/03/2005 (fl. 80).

No que se refere ao não conhecimento das alegações de limitação das multas isoladas aos valores do tributo efetivamente devido ao final do período de apuração a matéria merece ser conhecida.

Entendeu o conselheiro relator não apreciar as alegações sobre a indevida aplicação da multa isolada por recolhimento a menor das estimativas de CSLL, sob o argumento da preclusão.

Ora, tratando o processo única e exclusivamente de multa isolada em virtude do não recolhimento ou recolhimento a menor de estimativas de CSLL resta evidente que a matéria foi impugnada.

Na própria impugnação (fl. 84) a alegação da contribuinte já era no sentido de que havia efetuado recolhimentos a maior durante os anos calendários 1999, 2000 e 2001 e que estes recolhimentos foram compensados com as estimativas não recolhidas nos meses subsequentes.

Destarte, tenho que devem ser apreciadas as alegações em relação a tese da não aplicação da multa isolada por estimativas não recolhidas, após o encerramento do período de apuração, e tendo por limite de base impositiva da multa o imposto ou contribuição efetivamente devidos ao final do período de apuração anual.

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.

Neste sentido, os julgados:

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 impositiva, bem como, não tem cabimento por desatendimento de mera obrigação acessória.

Ac. 1801-0010 – 07/05/2009 - 1ª Câm., 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.

Assim, se é incontroversa a aplicação de multas isoladas sobre estimativas não recolhidas aplicadas durante o período de apuração, 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 1999

Conforme se observa da DIPJ (fl. 40), a CSLL apurada em 31/12/1999, é de R\$ 25.909,64, que restou extinta com R\$ 23.315,68 mediante compensação de 1/3 da COFINS recolhida e R\$ 2.593,96 com estimativas já recolhidas.

Conforme se constata das estimativas apuradas de Janeiro a Outubro de 1999 (fls. 34/38) e extintas mediante compensação com 1/3 da COFINS recolhida, superam em muitas vezes o tributo devido ao final do período de apuração, atingindo o montante de R\$ 94.000,46.

Assim, seja pelo fato de que o tributo devido foi extinto utilizando apenas R\$ 2.593,96 à título de estimativas e estas efetivamente recolhidas mediante DARF (fl. 68) atinjam o montante de R\$ 16.871,70, seja pelo fato de que as estimativas apuradas ao longo do período e extintas mediante compensação com 1/3 da COFINS paga, superam o tributo devido ao final do período, não resta base imponible para exigência da multa isolada.

Ano Calendário 2000

No que se refere ao ano calendário 2000, como a fiscalização e tampouco a fiscalizada carregaram elementos integrais da DIPJ a análise se dará com os elementos dos autos.

Neste desiderato, constata-se que a CSLL efetivamente devida em 31/12/2000 conforme documentos de fls. 437 e 452 era de R\$ 875.390,20 enquanto as estimativas recolhidas montam em R\$ 849.100,76 (fl. 68) montante expressamente reconhecido pela contribuinte em seu recurso voluntário (fls. 399/400).

Constata-se pois a existência de base imponible para a multa isolada de R\$ 26.289,44 (R\$ 875.390,20 – 849.100,76), valor este que supera o valor de base de cálculo da multa isolada apurada pela autoridade fiscal no demonstrativo da folha 68.

Destarte, deve ser mantida a base imponible da exigência em relação ao fato gerador Janeiro/2000, no montante de R\$ 16.759,06, reduzindo-se a multa isolada aplicada ao

valor de R\$ 8.379,53, considerando a adoção do percentual a 50% conforme o voto do conselheiro relator.

Ano Calendário 2001

No que se refere especificamente ao ano calendário 2001, de acordo com as telas da DIPJ a apuração da CSLL (fls. 306/310) demonstra a existência de **base negativa** de CSLL no montante de R\$ 3.402.917,39.

Por outro lado, mesmo considerando que não foram recolhidas as estimativas de CSLL de maio e junho de 2011, a contribuinte recolheu mediante DARF à título de estimativas o montante de R\$ 377.193,86, superior portanto ao valor efetivamente devido a título de CSLL ao final do período de apuração que é zero.

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência em relação aos fatos geradores Novembro/1999, Maio/2001 e Junho/2001, mantendo-se a exigência apenas em relação ao fato gerador Janeiro/2000, reduzida para R\$ 8.379,53.

(assinado digitalmente)

Walter Adolfo Maresch