



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

Processo nº 19515.001035/2005-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **1801-00.804 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 22 de novembro de 2011
Matéria AI - CSLL
Recorrente ALTRADE IND. E COM. E REPRESENTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

CSLL. DIFERENÇA ENTRE DIPJ E DCTF

A DIPJ é declaração meramente informativa e não constitutiva de crédito tributário. Apenas a DCTF é que possui a característica de constituir crédito tributário. Assim, as diferenças entre os valores informados na DIPJ e declarados na DCTF, ainda que tenham sido quitados extemporaneamente, mas antes do início da ação fiscal, devem ser objeto de lançamento de ofício, pois não foram devidamente constituídos pelo sujeito passivo.

LUCRO REAL ANUAL. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS DE CSLL. CONSTATAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. INCIDÊNCIA DE MULTA ISOLADA.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Magda Azario Kanaan Polanczyk, Maria de Lourdes Ramirez, Edgar Silva Vidal, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração à legislação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que exige da empresa acima qualificada o crédito tributário no montante total de R\$ 140.023,78, aí incluídos o principal, a multa de ofício, a multa de ofício isolada, os juros de mora e os juros de mora isolados, calculados até a data da lavratura, tendo em conta a constatação de diferenças entre os valores escriturados e os valores declarados e/ou pagos, que refletiram nos valores da CSLL apurada no ano-calendário 2004, assim como sobre a CSLL devida trimestralmente nos anos-calendário 2001 e 2002. Também foram exigidas a multa e os juros isolados sobre a CSLL mensal calculada sobre base estimada que deixou de ser recolhida em virtude das diferenças apuradas nos anos-calendário 2003 e 2004 (fls. 216 a 228).

De acordo com o relato da auditoria fiscal no Termo de Verificação Fiscal (fls. 216 a 219) os valores das receitas de vendas de bens e serviços e outras receitas não operacionais auferidas foram informados pela empresa contribuinte em resposta às intimações lavradas. Com base nos valores informados foram efetuados os cálculos de apuração da CSLL devida em todos os períodos, confrontados com aqueles declarados e/ou recolhidos, apurando-se as diferenças, tanto na CSLL devida ao final de cada período de apuração, como na CSLL mensal calculada com base em balanço de suspensão. As diferenças constatadas foram objeto de exigência fiscal, respeitando-se a opção da empresa pela sistemática do lucro presumido nos períodos de 1998 a 2002 e pelo lucro real anual nos anos-calendário de 2003 e 2004.

Cientificada em 31/03/2005 apresentou impugnação em 29/04/2005 (fls. 237 a 249) e aditamento em 14/07/2005 (fls. 318/319). Na impugnação tempestivamente apresentada o patrono da contribuinte invoca a nulidade da autuação por violação do princípio da verdade material, afirmando que as diferenças apuradas pela auditoria fiscal são improcedentes. Defende que a multa isolada é indevida e não corresponde à realidade fática, pois no ano-calendário 2003 teria recolhido as antecipações, embora tenha declarado erroneamente na DIPJ. Contesta a aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício em relação aos anos-calendário 2003 e 2004. Afirma que a multa de 75% viola o princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco.

No aditamento afirmou que em relação ao ano-calendário 2004 a exigência é totalmente improcedente, uma vez que foram recolhidos valores a maior a título de antecipações, atualizados pela Selic, compensados com antecipações de meses subsequentes. Além disso, o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2003 teria sido utilizado em alguns meses do ano-calendário 2004.

A 4ª. Turma da DRJ em São Paulo/SPOI proferiu o Acórdão 16-18.673 e julgou o lançamento procedente em parte (fls. 533/548). No voto proferido considerou-se, inicialmente, que a impugnação apresentada foi parcial, pois não foram contestadas as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos em cada um dos trimestres do ano-calendário 2001. Também foi considerada não impugnada a parcela da exigência relativa ao fato gerador ocorrido em 31/12/2004, já que o aditamento de impugnação foi apresentado quando já se encontrava precluído o direito de impugnação e não restou provada nenhuma das circunstâncias constantes dos §§ 4º e 5º, do artigo 16 do PAF.

A preliminar de nulidade foi afastada e, no mérito, parte da exigência foi exonerada, em razão da comprovação de pagamentos realizados pela empresa antes do início da ação fiscal e que não teriam sido computados pelo agente fiscal, conforme demonstrativos às fls. 542, 543, 544 e 547.

Notificada da decisão, em 09/01/2009, como demonstra a cópia do AR à fl. 565, verso, a empresa apresentou, em 03/02/2009 o Recurso Voluntário de fls. 570 a 584. Nas razões apresentadas afirma que a exigência é totalmente improcedente em relação ao ano-calendário 2002, pois a CSLL teria sido recolhida integralmente, conforme DIPJ e guias de recolhimento, inclusive com acréscimos de multa e juros, tendo havido apenas um erro material no preenchimento da DCTF. Observou que, ainda que efetuados a destempo os recolhimentos, deve ser considerado o benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN.

Também em relação ao ano-calendário 2004 a exigência seria totalmente improcedente em vista da verdade material constante dos autos e ignorada pelo agente fiscal. A planilha apresentada comprovaria não haver falta de recolhimento da CSLL sobre o lucro relativamente ao período mencionado demonstrando, inclusive, a apuração de saldo negativo de CSLL ao final do período. Teria havido, apenas, erro formal no preenchimento da DCTF e falta de apresentação de DCOMP para os valores de estimativas compensados com saldo negativo do ano-calendário 2003.

Afirma que é descabida a exigência concomitante de multa de ofício e multa isolada sobre as mesmas bases de cálculos relativamente ao ano-calendário 2004, e ainda a multa isolada quando a base estimada excede ao montante da contribuição apurada ao final do exercício. Ainda, em relação à penalidade isolada, há que ser declarada ilegal e inconstitucional por ferir princípios da proporcionalidade, razoabilidade e não confisco. Ademais não haveria mais previsão legal para imposição de multa isolada, em face de alterações na legislação.

Ao final pugna pelo cancelamento da exigência em relação aos anos-calendário 2002, 2004 e multa isolada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Relativamente às diferenças apontadas pela auditoria fiscal em relação aos trimestres do ano-calendário 2002, tem razão a autoridade julgadora da DRJ em São Paulo/SPOI.

Deve-se levar em conta que a DIPJ, na qual foram declarados corretamente os valores devidos a título de IRPJ trimestral, apurados pelo lucro presumido, é declaração meramente informativa e não constitutiva de crédito tributário. Apenas a DCTF é que possui a característica de constituir crédito tributário. Assim, os valores de R\$ 10.631,95, R\$ 469,80, R\$ 775,47 e R\$ 5.770,63, relativos às diferenças entre os valores informados na DIPJ e na DCTF, nos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres de 2002, respectivamente, e exigidos no auto de infração devem ser mantidos, pois não foram devidamente constituídos pela contribuinte.

Entretanto, os pagamentos extemporaneamente efetuados pela empresa, nos mesmos valores de R\$ 10.631,95, R\$ 469,80, R\$ 775,47 e R\$ 5.770,63, já foram vinculados aos débitos exigidos de ofício, em atendimento ao quanto determinado pelo acórdão da DRJ em São Paulo/SPOI, como se verifica pelo demonstrativo de vinculação às fls. 557 a 560, restando em cobrança, relativamente ao ano-calendário 2002, apenas os juros incidentes pelos pagamentos em atraso.

Também não podem ser acatadas as alegações de que as estimativas de CSLL do ano-calendário 2004 foram quitadas via compensação. Desde outubro de 2002 a compensação possui rito próprio, cujas formalidades foram instituídas pelo artigo 74 da Lei n° 9.430, de 1996 e alterações posteriores e dependem de pleito e autorização. Assim, para que a arguição fosse aceita necessário seria que a recorrente provasse as compensações apresentando nos autos as respectivas Declarações de Compensação ou DCOMP transmitidas eletronicamente. Meras arguições nesse sentido, desprovidas de qualquer prova documental, devem ser sumariamente afastadas.

Quanto ao pleito para que seja considerado, no cálculo da CSLL anual do ano de 2004, o valor do saldo negativo do ano-calendário 2003, tal providência já foi implementada pela autoridade julgadora da DRJ em São Paulo, que considerou a parcela de R\$ 238,49, no valor da CSLL devida no ano-calendário 2004, conforme demonstrativo à fl. 544.

Cumpra reconhecer que o recolhimento extemporâneo efetuado em 21/02/2005, apesar de feito antes do início da ação fiscal, o foi sob o código 2484 – CSLL – DEMAIS PJ QUE APURAM O IRPJ COM BASE EM LUCRO REAL - ESTIMATIVA MENSAL. Ou seja, a contribuinte procedeu a um recolhimento a título de estimativa mensal de CSLL devida no mês de novembro de 2004. Em vista do pagamento o valor recolhido pela contribuinte também já foi utilizado nas vinculações aos débitos constituídos, conforme demonstrativo de vinculação à fl. 560.

Por tais razões a exigência é procedente, porém parte do crédito tributário constituído já se encontra quitado pelas vinculações efetuadas.

Como último argumento a defesa afirma não ser cabível a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário e concomitantemente com a multa de ofício exigida pela falta de pagamento do tributo devido apurado ao final do período de apuração, colacionando jurisprudência administrativa deste Órgão Colegiado para ilustrar sua tese.

Entretanto, esta Relatora considera que a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas é devida em qualquer caso.

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

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

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

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

Redação Original

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

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

...

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

...

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

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

Redação Modificada

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

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

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

...

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

No que importa à presente análise a nova redação dada ao dispositivo legal promoveu sutil alteração apartando as infrações distintas em incisos distintos e alterando, apenas, o valor da multa isolada, originariamente exigida na alíquota de 75%, reduzindo-a para 50%, o que foi observado pela autoridade julgadora “*a quo*” que, em respeito ao princípio da retroatividade benigna consagrado no artigo 106 do CTN, exonerou a diferença do crédito tributário exigido com base na alíquota anterior. Mas o conteúdo jurídico, propriamente dito, do dispositivo legal não foi alterado.

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

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada. Aquele que deixa de pagar o imposto devido ao final do período de apuração também descumpre norma específica, o dever de recolher a obrigação principal, para o qual a Lei prevê a multa de ofício (75%) que será exigida juntamente com o valor do imposto não recolhido.

Entretanto, pode ocorrer de um mesmo contribuinte incidir nos dois tipos. Deixar de recolher as antecipações obrigatórias, sujeitando-se à penalidade da multa isolada, e, conjuntamente, deixar de recolher o imposto apurado ao final do ano-calendário, sujeitando-se

ao recolhimento deste imposto acrescido da multa de ofício de 75%. É o que se observa no presente caso.

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

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

CSLL – MULTA ISOLADA – EXIGIDAS, CONCOMITANTEMENTE, NO LANÇAMENTO – Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal. (Inciso II parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei 9430). Contudo, nos termos da alínea c, do inciso II do artigo 106 do CTN deverá ser aplicado o coeficiente de 50%, veiculado no artigo 18 da MP303/2006 [Acórdão 108-08962 - OITAVA CÂMARA - Data da Sessão: 17/08/2006 - Relator: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro].

MULTA DE OFÍCIO – MESMA BASE DE CÁLCULO – APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE – O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas [Acórdão 101-96049 - PRIMEIRA CÂMARA - Data da Sessão: 28/03/2007 - Relator: Caio Marcos Cândido].

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

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

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

