



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

Processo nº 19647.006094/2003-12
Recurso nº 177.028 Voluntário
Acórdão nº 1201-00.317 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de agosto de 2010
Matéria MULTA ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA
Recorrente SINTEQUÍMICA DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

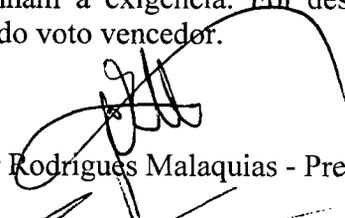
Anos-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

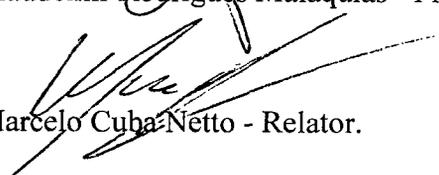
Ementa: IRPJ e CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. Conforme precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao Fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa, hipótese não ocorrente no caso.

Recurso voluntário provido.

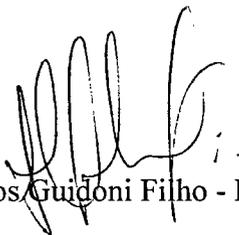
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Marcelo Cuba Netto (Relator) e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que mantinham a exigência. Foi designado o Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho para redação do voto vencedor.


Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.


Marcelo Cuba Netto - Relator.





Editado em: 12/11/2013 Antonio Carlos Guidoni Filho - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Regis Magalhães Soares Queiroz, Marcelo Cuba Netto, Rafael Correia Fuso e Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice Presidente).



Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra a decisão da DRJ de origem, cujo relatório, que aqui tomo de empréstimo, é o seguinte:

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado auto de infração, fls. 04/172, referente a multas isoladas relativas à Contribuição sobre o Lucro Líquido — CSLL, no valor total de R\$ 15.353,99.

2. Conforme DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL, fls. 05, o lançamento decorreu do levantamento de diferenças apuradas entre os valores declarados e aqueles escriturados pela empresa.

2.1 Como enquadramento legal foram citados: arts. 29, 30, 43, 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 e art. 841 do RIR/99.

3. Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 24/12/2003, fls. 173, apresentou o contribuinte impugnação em 26/01/2003, fls. 175/183, contrapondo-se ao lançamento, alegando, em síntese, o que se segue.

3.1 A empresa optou, no período em questão, pela tributação com base no lucro real anual, estimativa mensal. Ocorre que, após o ajuste fiscal feito pela empresa por ocasião do encerramento do exercício, a exigência de recolhimento por estimativa deixaria de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência da contribuição efetivamente devida, apurada com base no lucro real.

3.2 Haveria divergências, em relação a alguns períodos, dos valores levantados no auto de infração (DEMONSTRATIVO DE SITUAÇÃO FISCAL APURADA, fls. 39/44) como "débitos declarados" (coluna 2 daquelas planilhas) e aqueles efetivamente declarados pela empresa, conforme se constata pela análise de sua DIPJ/2000, ano-calendário 1999.

3.3 A multa aplicada, no percentual de 75% sobre os valores supostamente devidos, apresentar-se-ia excessiva e desproporcional o que configuraria o seu caráter confiscatório cuja vedação emana de princípio insculpido na Constituição Federal (ml. 150, IV).

3.4 Por todo o exposto, requer a improcedência do lançamento.

Ao apreciar o lançamento, o órgão de primeiro grau julgou-o parcialmente procedente, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Tendo optado pela forma de tributação dos lucros com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações mensais da CSLL por estimativa, ou ao levantamento de balanços ou balancetes mensais de redução ou isenção. O não recolhimento a título de estimativas da contribuição ou o seu recolhimento a menor, sem respaldo em balanços ou balancetes mensais de redução ou isenção, sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

(...)

DIVERGÊNCIA ENTRE DÉBITOS DECLARADOS EM DIPJ E DCTF. PREVALÊNCIA DOS DÉBITOS DECLARADOS EM DCTF.

Por não se constituir em instrumento de confissão de dívida, a DIPJ não supre as informações trazidas nas DCTFs pelo sujeito passivo quanto aos débitos ali declarados, mormente quando o contribuinte não logra comprovar o suposto erro cometido no \ preenchimento desta declaração.

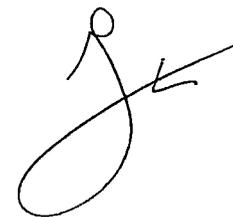
(...)

MULTA ISOLADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

O percentual da multa isolada imposta no procedimento fiscal será reduzido de 75% para 50%, por força do disposto no artigo 14, da MP nº 351, de 2007, que deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em decorrência da aplicação do disposto no artigo 106, II, "c", do CTN.

Lançamento Procedente em Parte

Em seu recurso a interessada pede o cancelamento da exigência, reproduzindo, em síntese, as razões de fato e de direito expostas na impugnação, acrescendo, ainda, a preliminar de prescrição intercorrente.



Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator

1) Da Admissibilidade do Recurso

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade estabelecidos no Decreto nº 70.235/72 e, portanto, dele deve-se tomar conhecimento.

2) Da Alegação de Prescrição Intercorrente

Afirma a recorrente ter havido a prescrição do crédito tributário, fruto da demora dos órgãos administrativos em julgar a impugnação e o recurso.

Não assiste razão à interessada, já que no âmbito do processo administrativo fiscal não há a figura da prescrição intercorrente. O assunto é objeto da abaixo transcrita súmula nº 11 do CARF (D.O.U. de 22/12/2009, Seção 1), de observância obrigatória por parte de seus membros, por força do disposto no art. 72, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009:

Súmula CARF Nº 11

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

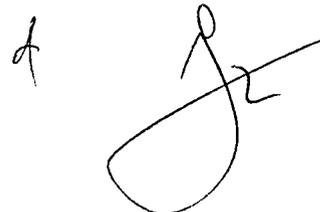
3) Da Alegação de Declaração de Parte dos Débitos em DIPJ

A autoridade apurou, em diversos meses dos anos-calendários de 1999 a 2002, diferenças entre a CSLL devida por estimativa, e a CSLL por estimativa efetivamente paga com base na receita bruta e acréscimos.

A CSLL devida mensalmente por estimativa foi apurada pela fiscalização mediante exame da escrita da contribuinte, onde foram levantadas as bases de cálculo mensais, com base na receita bruta e acréscimos. Tais valores não foram objeto de contestação por parte da recorrente.

Já a CSLL por estimativa efetivamente paga foi apurada pela autoridade através de consulta a sistemas internos da RFB, que controlam a extinção dos débitos confessados pela contribuinte em DCTF.

Pois bem, alega a recorrente que na DIPJ/2000, ano-calendário 1999, informou CSLL devida por estimativa, relativamente aos meses de maio, junho, julho e novembro, em valores superiores aos declarados em DCTF. Em sendo assim, as diferenças entre os valores devidos apurados pela fiscalização e os valores devidos informados na DIPJ, seriam inferiores às diferenças entre os valores devidos apurados pela fiscalização e os valores devidos informados na DCTF.



Entretanto, ainda que a DIPJ/2000 pudesse ser admitida como instrumento de confissão de dívida, como pretende a recorrente, o fato é que não restou provado nos autos o efetivo recolhimento das estimativas de CSLL dos meses de maio, junho, julho e novembro pelos valores declarados naquela DIPJ.

Como o que importa, no que se refere à incidência, ou não, da multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, é o efetivo pagamento da estimativa devida, e não apenas sua declaração, seja em DCTF, seja em DIPJ, não há como acolher o argumento da interessada.

4) Da Alegada Impossibilidade de Imposição da Multa após Encerrado o Ano-Calendário

Afirma a recorrente não ser juridicamente possível o lançamento da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, já que, a partir desse momento, o que é devido é a CSLL relativa ao fato gerador anual, e não mais as estimativas mensais. Menciona, em seu socorro, jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes.

Primeiramente deve-se enfatizar que os contribuintes não estão obrigados ao pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Ao contrário, a regra é a apuração trimestral e definitiva do IRPJ e da CSLL, inexistindo, nesse caso, pagamentos de estimativas mensais.

A lei, entretanto, facultou aos contribuintes a apuração anual desses tributos, desde que realizem os mencionados pagamentos mensais por estimativa. Em outras palavras, o exercício da faculdade de apurar anualmente, ao invés de trimestralmente, o lucro real e a base de cálculo da contribuição, traz consigo o ônus do pagamento de estimativas mensais do IRPJ e da CSLL. Tal faculdade encontra previsão nos arts. 1º e 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

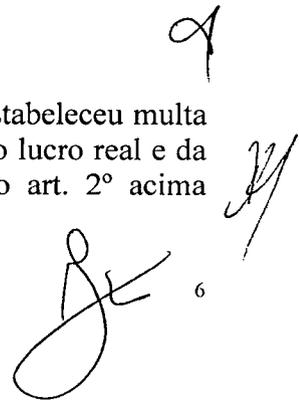
Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

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

(...)

Por sua vez, o art. 44, § 1º, IV, da mesma Lei nº 9.430/96 estabeleceu multa isolada para o contribuinte que, tendo exercido a opção pela apuração anual do lucro real e da base de cálculo da contribuição, viesse a deixar de recolher, na forma do art. 2º acima transcrito, as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL a que está sujeito:



Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

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

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

(...)

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

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, 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;

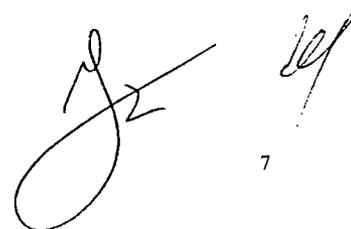
Pois bem, com a devida vênia às decisões do antigo Conselho de Contribuintes apontadas pela recorrente, entendo ser “impossível” interpretar-se o art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 no sentido de que a multa isolada ali prevista não possa ser exigida após o encerramento do período-base anual.

Isso porque a norma em comento estabelece expressamente que a multa é aplicável ainda que o contribuinte “tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”. Ora, se a multa só pudesse ser aplicada durante o transcorrer do período-base anual a que se refira a estimativa não recolhida, por que haveria nessa norma menção a um resultado fiscal que só será conhecido justamente após o encerramento desse período-base anual?

A interpretação defendida pela recorrente só seria possível se desconsiderássemos que a lei faz menção ao resultado do período-base anual. Mas como a lei não contém palavras inúteis, forçoso concluir que a multa isolada em questão poderá ser, também, aplicada após o encerramento do período-base a que se refira a estimativa não recolhida.

Para além da interpretação proposta pela recorrente, há ainda quem entenda que a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 não pode ser aplicada em hipótese alguma, nem mesmo durante o ano-calendário em que ocorrer a falta de recolhimento da estimativa.

Ocorre que tal entendimento só pode ser levado a cabo se admitíssemos a invalidade do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96. Por sua vez, uma norma legal somente pode ser considerada inválida em duas situações: (i) quando tenha sido, expressa ou implicitamente, revogada por uma outra norma legal que lhe seja posterior; (ii) quando seja incompatível com um outra norma que lhe seja hierarquicamente superior.



No que toca ao critério temporal, deve-se reconhecer que o art. 44 da Lei nº 9.430/96 teve sua redação alterada pela Lei nº 11.488/2007, mas a multa isolada sob exame não foi revogada, tendo sofrido apenas redução em seu percentual:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

Quanto ao critério hierárquico, para ser considerada inválida a multa isolada haveria que violar uma norma de estatutura constitucional, já que não me parece que haja no Código Tributário Nacional qualquer dispositivo que vede a sua aplicação. No entanto, como é cediço, este Conselho, por força do disposto no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, está impedido de deixar de aplicar norma legal sob o fundamento de inconstitucionalidade:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

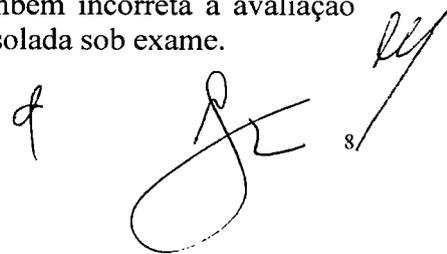
(...)

Mas se a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 é válida e, corretamente interpretada, leva à conclusão de que é aplicável tanto no decorrer como após o encerramento do ano-calendário em relação ao qual a estimativa deixou de ser paga, por que razão alguns operadores do direito rejeitam sua aplicação?

A resposta é a seguinte: porque, intimamente, estes operadores consideram que a aplicação da multa isolada é moralmente injusta. Mas então surge uma segunda pergunta: é possível que uma norma juridicamente válida e perfeitamente aplicável ao caso concreto deixe de ser aplicada por razões morais?

A resposta a essa questão está na “*ordem do dia*” daqueles que se interessam pela filosofia do direito. Não pretendo avançar, aqui, na discussão desse intrincado problema, mas apenas deixar claro que, no caso, não se trata de uma questão de invalidade ou má interpretação do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96, mas de sua suposta injustiça.

Por fim, quero observar que, a meu juízo, é também incorreta a avaliação daqueles que consideram moralmente injusta a aplicação da multa isolada sob exame.



Isso porque, como dito no início desse tópico, o regime imposto a todos os contribuintes é o de apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, o qual não prevê incidência de multa isolada. A multa isolada está no âmbito de um regime opcional, qual seja, o de apuração anual do IRPJ e da CSLL, com pagamentos mensais por estimativa.

Assim, o que me parece moralmente injusto para com o Estado e para com os demais contribuintes que cumprem o seu dever, é que um determinado contribuinte exerça livremente a opção pelo regime de apuração anual, usufruindo assim de todos os benefícios a ele inerentes, mas não queira arcar com o ônus deste regime, dentre os quais o de pagar as estimativas mensais, e de se submeter à incidência da multa isolada em caso de não pagamento dessas estimativas.

5) Do Alegado Caráter Confiscatório da Multa Aplicada

Afirma a recorrente que a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 possui caráter confiscatório, violando dessa forma o disposto no art. 150, IV, da Constituição.

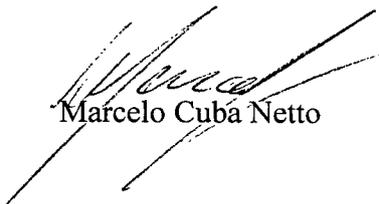
A alegação de inconstitucionalidade de lei é objeto da abaixo transcrita súmula nº 2 do CARF (D.O.U. de 22/12/2009, Seção 1), de observância obrigatória por parte de seus membros, por força do disposto no art. 72, *caput*, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009:

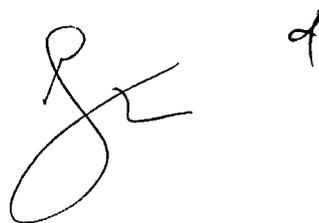
Súmula CARF N.º 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

6) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.


Marcelo Cuba Netto



Voto Vencedor

Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho, Redator Designado.

Peço vênia para divergir do entendimento do ilustre Conselheiro Relator na parte relativa à exigência de multa de ofício isolada por não recolhimento de estimativas, em homenagem à iterativa jurisprudência dessa Corte Administrativa.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF possui entendimento consolidado a respeito da legitimidade de sua exigência na hipótese de não recolhimento tempestivo de tributos apurados sob o regime de estimativa mensal. Contudo, tal exigência não deve ser admitida em toda e qualquer hipótese.

A exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Veja-se, nesse sentido, ementas de v. acórdãos proferidos pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

CSLL – MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – TRIBUTO APURADO INFERIOR AO VALOR CALCULADO POR ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa de ofício seja calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, grandeza que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. Na apuração do lucro real anual, o tributo devido pelo contribuinte só é conhecido ao final do período de apuração quando ocorre a aquisição de renda pelo contribuinte - fato gerador do Imposto sobre a Renda. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando o valor do cálculo estimado ultrapassa o tributo devido na escrita fiscal ao final do exercício. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. 10680.005834/2003-12, Relator Marcos Vinícius Neder de Lima, Acórdão 105-139794)

No mesmo sentido:

CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA – O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa recolhe, ao longo do ano, valor superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. Recurso especial provido. (CSRF, Primeira Turma, Processo n. 10665.001042/99-48, Ac. 108-133750, Rel.: Marcos Vinícius Neder de Lima)



No mesmo sentido:

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO CALENDÁRIO: Encerrado o período anual da apuração, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência efetivamente devida, apurada com base no balanço anual, revelando-se improcedente a cominação de multa, mormente se o contribuinte optou, antes da ação fiscal, em incluir a referida no REFIS. (CSRF, 10140.001362/2002-47, Ac. 107-133806, José Henrique Longo)

No mesmo sentido:

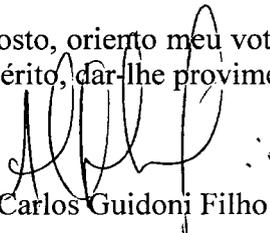
IRPJ – RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA – LANÇAMENTO DEPOIS DE ENCERRADO O ANO-CALENDÁRIO: Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido, apurado com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças se o imposto recolhido antecipadamente superou o efetivamente devido. Recurso especial negado. (CSRF, Primeira Turma, Ac. 103-124926, Rel.: José Carlos Paussuelo, Processo n. 10280.009389/99-26)

Também é entendimento assente em seara administrativa o de que é ilegítima a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre bases estimadas e da multa de ofício lançada conjuntamente com o montante principal do imposto, quando ambas tiverem por base o mesmo fato apurado em procedimento fiscal. Verbis:

“MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA - MESMA BASE DE CÁLCULO - A aplicação concomitante da multa isolada (inciso III, do § 1º, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) e da multa de ofício (incisos I e II, do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996) não é legítima quando incide sobre uma mesma base de cálculo. Recurso especial negado. (Processo n. 10510.000679/2002-19, Recurso n. 106-131314, Ac. CSRF/01-04.987, Primeira Turma, Relator: Leila Maria Scherrer Leitão, 15/06/2004)

Do exame dos autos verifica-se que a Contribuinte apurou prejuízo fiscal / base negativa no encerramento do respectivo período de apuração (fls. 755). Nesse sentido, considerando-se a citada jurisprudência, impõe-se o cancelamento da multa isolada aplicada no caso.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de conhecer do recurso voluntário da Contribuinte para, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar as multas isoladas aplicadas.


Antonio Carlos Guidoni Filho


d