



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

Processo nº 19740.720124/2008-35
Recurso nº 509.225 Voluntário
Acórdão nº **1801-00.406 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 13 de dezembro de 2010
Matéria Penalidade - Multa Isolada s/ estimativas não recolhidas
Recorrente INTERUNION S/A CTVC EM LIQUIDAÇÃO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2006

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS.

A aplicação da multa preceituada no artigo 44, inciso I, c/c o §1º, inciso IV, da Lei nº 9.436/96, decorre do inadimplemento da obrigação do contribuinte em recolher os valores dos tributos estimados, uma vez ser sua a opção por proceder dessa forma. A penalidade está prevista em norma tributária vigente, artigo 2º da Lei nº 9.430/96, e independe de haver ou não saldo de tributo devido ao final do período, não cabendo à autoridade administrativa de julgamento retirar a eficácia de norma tributária.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA ISOLADA.

O instituto da denúncia espontânea refere-se à pagamento de tributo e não se aplica aos não recolhimentos das estimativas a que se sujeitava o contribuinte no decorrer do ano-calendário, porque o preceito legal dissocia a penalidade do pagamento do tributo ou contribuição, da sua existência ou não ao final do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso nos termos do voto do relator. Vencida a conselheira Sandra Maria Dias Nunes que é pelo provimento do recurso. Ausente momentaneamente o conselheiro Rogério Garcia Peres.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

EDITADO EM: 17/12/2010

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Sandra Maria Dias Nunes, Rogério Garcia Peres e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

A empresa em epígrafe foi autuada a recolher multa isolada pelo não recolhimento da estimativa de CSLL, relativa ao mês de julho de 2005, consoante texto explicativo dos Autos de Infrações lavrados às fls. 26 a 30, e relatório do acórdão ora combatido, que aproveito:

“Trata o presente processo do auto de infração de fls. 26/30, lavrado no âmbito da Delegacia Especial de Instituição Financeira no Rio de Janeiro - DIF/RJO, por meio do qual está sendo exigida da Interessada, antes identificada, a **Multa Isolada**, no valor de **R\$ 142.150,40**.

O lançamento decorre do fato de ter sido observado a falta de recolhimento da CSLL, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou suspensão ou redução. Com efeito, em procedimento de ofício de Revisão de Declarações da Pessoa Jurídica no contribuinte em apreço, constatou-se a divergência, período de apuração de julho de 2005, entre a quantia indicada na DIPJ, no valor de **R\$ 332.632,63** e aquela apontada na DCTF, qual seja, **R\$ 48.631,84**. *Enquadramento legal:* artigos 222 e 843 do Regulamento do Imposto de Renda 1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 -**RIR/1999** c/c art. 44, inciso II, alínea 'b', da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pelo artigo 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.”

(grifos no original)

A empresa impugnou o lançamento da penalidade, fls. 35 a 37, esclarecendo, em suma, que: (i) pagou, no ajuste, o saldo remanescente de CSLL, antes de qualquer ação fiscal e questiona sobre a espontaneidade da denúncia prescrita no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, (ii) alega a revogação da norma ora aplicada e a retroatividade benigna; (iii) estar à época da infração em liquidação extrajudicial pelo que não lhe pode ser exigida penalidade; entre outros pontos.

A Primeira Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro/RJ – I exarou o Acórdão nº 12-23.633/09 mantendo a exigência fiscal, e assim fundamentando seu voto (transcrição parcial):

“[...]”

Independente das razões aduzidas pela interessada, cumpre ressaltar que a falta ou insuficiência de recolhimentos da CSLL devida por estimativa somente podem ser exigidas dentro do próprio ano-calendário, ou seja, antes da apuração anual efetiva da contribuição, nunca posteriormente, quando já sabidos serem indevidas ou já terem sido apuradas no final do exercício.

Não faria sentido cobrarem-se antecipações acrescidas de multa e juros de mora, para em seguida providenciar a restituição ou compensação, sob pena de transforma-

se a exigência da contribuição em instrumento de punição (Código Tributário Nacional, Art.3º).

Assim, depois de encerrado o exercício, a autoridade fiscal deve verificar a correta apuração **da contribuição** efetivamente devida naquele ano, calculada em bases anuais ou trimestrais, e, com relação às estimativas, examinar a suficiência dos recolhimentos efetuados, **aplicando-se unicamente a penalidade isolada prevista no art. 44 § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996.**

[...]

O item seguinte que a Interessada julga que lhe beneficia diz respeito à disposição contida no artigo 138 do CTN, qual seja, *'denúncia espontânea'*. Nesse sentido a Interessada descreve que a responsabilidade deve ser excluída pela denúncia espontânea da infração acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora.

Examinando o auto de infração (fls. 26/30), constata-se que o lançamento se deu sobre o valor de **R\$ 142.150,40**, o qual representa o percentual de 50% da quantia de **R\$ 284.300,80**. Este parcela, por sua vez, significa a diferença entre a quantia informada na DIPJ/2006, qual seja, **R\$ 332.932,63** (fl. 21) e aquela indicada na DCTF, isto é, **R\$ 48.631,84**. Assim, esta importância (**R\$ 48.631,84**), como se depreende, não incluída no lançamento, posto que este se deu exatamente pela diferença (**R\$ 332.932,63 - R\$ 48.631,84**) é precisamente a soma dos recolhimentos por estimativa relativa ao período 07/2005, efetuados em 30/01/2006 e 31/08/2005, respectivamente, que foram de **R\$ 141,10** e **R\$ 48.490,74**, conforme comprovam extratos de pagamentos de CSLL código 2469, fls. 108 e 109.

Igualmente, também no assunto em tela restou comprovado que não procede a alegação da interessada, implicando, por conseguinte, que se reconheça a exatidão do lançamento.

[...]

O supracitado artigo 60 da Lei nº 9.430, de 1996, derogou, tacitamente, a suspensão da incidência de juros e multas, em relação aos impostos e contribuições federais dessas entidades, por ser incompatível com o benefício anteriormente concedido no art. 18, alíneas "d" e "f", da Lei nº 6.024, de 1974. Portanto, não se trata de negar a vigência de lei, mas de não aplicar norma revogada.

Esse também é o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação - COSIT, que tem a competência regimental de interpretar a legislação tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal, expresso na Solução de Consulta Interna nº 25, de 30 de agosto de 2004, que trata de igual benefício de que desfrutavam as entidades de previdência privada em liquidação extrajudicial, assim ementada:

"Até 31 de dezembro de 1996, a decretação da liquidação extrajudicial de entidade de previdência privada acarretava, de imediato, a suspensão de juros e multas sobre quaisquer dívidas da entidade, inclusive tributárias, nos termos do disposto no inciso VI do art 66 da Lei nº 6.435, de 1977. A partir de 1º de janeiro de 1997, data em que se iniciaram os efeitos da Lei nº 9.430, de 1996, essas entidades estão sujeitas às normas de incidência dos impostos e contribuições federais aplicáveis às pessoas jurídicas, inclusive juros e multa"

Diante do exposto, conclui-se que mesmo empresas com processo de liquidação extrajudicial, estão igualmente submetidas às normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas, inclusive quanto à imposição de juros moratórios, multa de ofício ou multa regulamentar."

Inconformada, a empresa apresenta, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fls. 129 a 133, reprisando os argumentos iniciais:

a) inconteste o fato da empresa haver pago o saldo da CSLL no ajuste anual, entende não ser devida a exigência da multa isolada devida pela mora no recolhimento;

b) o recolhimento integral do tributo ocorreu antes de qualquer ação fiscal, razão pela qual descabe qualquer penalidade;

c) a penalidade estabelecida na Lei nº 9.430/96 conflita com os arts. 97 e 113 do CTN; cita duas ementas dos recursos administrativos nºs 127.777 e 124.946 (CC), anexo ao recurso voluntário;

d) a previsão legal para esta penalidade foi revogada – Lei nº 11.488/07; deixou de haver previsão legal para a multa isolada para os recolhimentos fora de prazo, sem multa moratória; cita ‘retroatividade benigna’ e o recurso nº 140.411 (CC), anexo ao recurso voluntário;

e) o artigo 138 do CTN impõe a exclusão da responsabilidade quando há a denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros de mora;

f) à época da infração a empresa se encontrava em regime de liquidação extrajudicial, estando assim, amparada pelo artigo 18 da Lei nº 6.024/74, alínea “e”.

É o relatório. Passo a analisar as razões recursais.

Voto

Conselheira ANA DE BARROS FERNANDES. Relatora

Conheço do recurso voluntário, por tempestivo.

De plano, observo que a recorrente restringiu-se a reprisar os argumentos exordiais e não enfrentou especificamente os fundamentos do aresto ora vergastado, razão pela qual os adoto integralmente.

O fundamento da infração que está sendo imputada à recorrente encontra-se no artigo 44, inciso II, alínea ‘b’, da Lei nº 9.430/96, com as alterações da Lei nº 11.488/07:

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

I – [...]

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

a) [...]

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)

A referida penalidade não é aplicada em virtude de mora, ou seja, não se trata de multa moratória, mas de penalidade criada pelo legislador justamente para coibir os não pagamentos dos valores calculados durante o ano-calendário sobre as bases estimadas, no caso de CSLL.

Destarte, descabida a alegação da recorrente de que foi este o dispositivo revogado pela Lei nº 11.488/07.

O dispositivo revogado é outro – era o então inciso II do § 1º do artigo 44 vigente antes da edição da Lei nº 11.488/07, que acabou por trazer nova renumeração de parágrafos e incisos para o artigo 44 da Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)
[...]

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: (Vide Mpv nº 303, de 2006) (Vide Medida Provisória nº 351, de 2007)
[...]

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora.

[...]

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;

[...]

Observe-se que, àquela época na redação original, o inciso IV, acima reproduzido, era o dispositivo legal da infração cometida pela recorrente: não recolhimentos das estimativas.

Pois na verdade não se trata de exigência de tributo ou contribuição.

A penalidade ora debatida – multa pela ausência dos recolhimentos das estimativas – é imposta porque o contribuinte “não-fez” os adiantamentos de caixa ao Tesouro, conforme se comprometera. Não entendo as estimativas como meras antecipações de tributo, mas sim como uma obrigação de fazer e dar do contribuinte que opta pelos recolhimentos das estimativas.

Divirjo, portanto, dos acórdãos trazidos pela recorrente. Não vejo qualquer impropriedade na norma vigente que afronte o CTN, nos artigos 97 e 113. O legislador

contemporâneo editou uma norma tributária prevendo o pagamento de estimativas ao longo do ano-calendário, segundo a opção de cada contribuinte – note-se isto também não estava previsto no CTN que data de 1966 (Lei nº 5.172), mas nem por isso a norma é ilegal ou inconstitucional. É uma norma tributária que inova o sistema tributário até então vigente, mas não tem características, ou anomalias, que afrontem o sistema tributário nacional.

E se foi editada com este objetivo – os recolhimentos de estimativas ao longo do ano-calendário – deve haver uma sanção em contra partida para não se tornar inócua. Neste diapasão é que está a penalidade ora debatida.

Indiscutível que o legislador, ao editar a Lei nº 11.488/07, reduziu o percentual de 75% para 50%, mas a infração tributária continua sendo penalizada e, *data venia*, as teses que vêm sendo tecidas sobre o assunto, não se trata de ocorrência de fato gerador de obrigação tributária principal, mas medida coercitiva para que a norma tributária preceituada o artigo 2º da mesma lei não se torne inócua, repito:

Pagamento por Estimativa

*Art. 2º - A pessoa jurídica sujeita a tributacao com base no lucro real **poderá optar** pelo pagamento do imposto, em cada mes, determinado sobre base de calculo estimada, mediante a aplicacao, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9249, de 1995, observado o disposto nos paragrafos 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9065, de 20 de junho de 1995.*

Paragrafo 1º - O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo sera determinado mediante a aplicacao, sobre a base de calculo, da alíquota de quinze por cento.

(grifos não pertencem ao original)

E estabelece o artigo 3º, *caput*:

*Art. 3º - A adocao da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas juridicas sujeitas ao regime do lucro real, ou **a opcao pela forma do art. 2º sera irretratavel para todo o ano-calendario.***

(grifos não pertencem ao original)

Pois se os contribuintes optam pelo regime de apuração de IRPJ e CSLL na forma anual, não recolhem as estimativas mensais apuradas e ao final do período, apuram o real IRPJ e CSLL a pagar, ou mesmo prejuízo, e não há qualquer sanção para as estimativas não recolhidas, porque existir a norma que obriga aos recolhimentos dessas?

E, parênteses aqui, denominam-se estimativas porque, de antemão, preferem estimar o lucro a fazer os recolhimentos trimestrais e definitivos:

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURIDICA

Secao I

Apuracao da Base de Calculo

Periodo de Apuracao Trimestral

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.

A tese desenvolvida *in contrario sensu* defende que a multa incide apenas sobre a diferença entre o saldo de tributo a pagar e o valor das estimativas, quando o valor do imposto anual for maior do que a soma do valor estimado, mês a mês.

Não vislumbro casos em que, pela tese antagônica, aplicar-se-ia a multa preceituada no sentido de coibir os contribuintes a recolherem as estimativas mensais que se propuseram, por livre e espontânea vontade, fazê-lo, o que torna o dispositivo legal totalmente inócuo.

Para a aplicação da referida multa isolada não há que se falar em ocorrência de fato gerador, visto que não se está a cobrar tributo, que ao final do ano-calendário, pode ou não ser devido, em face ao ajuste anual.

O valor do tributo, estimado, repita-se, serve unicamente como base de cálculo e não interessa, ao legislador, se o tributo, em si, é devido ou não, ao final do período no ajuste anual.

E a base de cálculo poderia ser outra, mas o legislador quis colocar um vínculo entre a obrigatoriedade estabelecida em norma tributária – **do contribuinte que opta, excepcionalmente, pelo regime anual de apuração do lucro real e assume recolher as estimativas, rejeitando fazer os recolhimentos definitivos** – e a penalidade que sanciona o descumprimento dessa norma.

A exigência ora discutida é a penalidade por descumprimento de norma legal e, nesse caso, não há que se debater ser razoável ou não, sob pena de as autoridades julgadoras administrativas discutirem a legalidade das normas.

Similarmente, recorro da discussão eterna do cabimento do juros à taxa Selic e da multa moratória. Se é razoável a cobrança de ambos encargos, nunca se discutiu no âmbito administrativo, sendo posicionamento manso e pacífico, retratado em súmula editada pelo 1º Conselho de Contribuintes que administrativamente não se adentra em discussões que envolvam a legalidade ou constitucionalidade das leis, ora recepcionada pelo CARF.

E o princípio da razoabilidade, que fundamenta tese em contrário a qual insta em exonerar os contribuintes da cobrança da multa isolada, é princípio constitucional aplicado às normas legais, que somente o Poder Judiciário, no exercício de suas funções privativas, pode aplicar, *data venia máxima*.

A razoabilidade que se poderia aqui aventar, o legislador tributário já entendeu aplicar quando reduziu o percentual de 75% para percentual *mais razoável* de 50%. Mas, definitivamente, não vejo nada de razoável em se deixar de aplicar penalidade, preceituada em lei, no caso do descumprimento de outra norma tributária.

Analogamente a essas considerações em contrário à aplicação da multa ora debatida, exemplifico com as multas de trânsito. Se os cidadãos, no lugar de contribuintes,

passassem o sinal vermelho e fossem autuados, ou dirigissem acima do limite de velocidade previsto, e fossem autuados, pelo mesmo raciocínio, poderiam se eximir da multa aplicada porque não colidiram ou não atropelaram ninguém. Não houve resultado danoso, portanto não há razão (ou não é razoável) ser penalizado. Na analogia, não havendo tributo ao final do ano, não há porque ser penalizado pelo descumprimento da norma que exigia o pagamento mensal.

Lembremos que tanto o direito tributário quanto o direito penal têm em comum a tipicidade cerrada e, no presente caso, a norma é clara: a conduta do contribuinte que opta pelos recolhimentos de estimativas, não o fazendo, sujeita-se à penalidade.

Conhecendo tese contrária defendida por esse órgão colegiado, adianto-me um pouco mais, afastando, de plano, a que seja invocado o artigo 112 do Código Tributário Nacional – CTN, pois não há qualquer dúvida no texto legal quanto à base para o cálculo para se exigir a penalidade.

É o montante que deveria ter sido recolhido e não foi. Simples assim, voltando a destacar que não se está a tratar de exigência de tributo que, ao final do período, o contribuinte demonstra não ser devido, mas sim mera sanção pelo não-ato do contribuinte estipulado em norma, cujo cálculo tem como parâmetro o valor mensal não recolhido.

Desta forma, prestigio a norma tributária, que define a sanção pelos não recolhimentos dos valores estimados durante o período, declarados pela contribuinte, mantendo a sua aplicação, por vigente e não declarada ilegal ou inconstitucional, defendendo que não fere qualquer princípio constitucional, sob pena de torná-la, administrativamente, inócua.

E não cabe à autoridade julgadora administrativa arguição sobre a inconstitucionalidade, ou ilegalidade, das normas tributárias vigentes, sendo essa matéria de competência exclusiva da Suprema Corte Judicial. Aliás, como já dito, matéria sumulada por este órgão administrativo de julgamento.

A súmula nº 2 do CARF dispõe:

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

Pelas razões expostas acima, também afasto a tese da recorrente de que houve denúncia espontânea da infração, por haver recolhido a CSLL calculada no ajuste anual. A infração ora discutida não foi a falta de pagamento de tributo, mas sim o “não recolher” a estimativa a que se propôs a empresa, previamente. Tanto é assim que não se está a cobrar o tributo em si.

Por derradeiro, no que respeita ao fato da empresa estar em liquidação extrajudicial à época do não recolhimento da estimativa da CSLL relativa a julho de 2005, faço coro com o acórdão atacado, salientando que entendo de igual forma que o dispositivo citado foi revogado *in totum* pelo artigo 60 da Lei nº 9.430/96, adotando ainda os termos da Solução de Consulta Interna citada naquele decisório. Deixo de reproduzir os dispositivos por já tê-lo feito no relatório.

Voto em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes

Processo nº 19740.720124/2008-35
Acórdão n.º **1801-00.406**

S1-TE01
Fl. 159
