



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10320.002404/2006-72
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.520 – 1ª Turma
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente CONGELSEG-VIGILANCIA E TRANSPORTE DE VALORES LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

Na ausência de balanços de suspensão, a falta de recolhimento mensal de IRPJ sobre a base de cálculo estimada por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período. A mesma multa isolada também se aplica às estimativas de CSLL, que também não foram recolhidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto à manutenção do lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1301-000.408, de 10/11/2010, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, por voto de qualidade, manter a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002 e 2003.

IRPJ, CSLL. ESTIMATIVAS - FALTA DE RECOLHIMENTO- MULTA ISOLADA - AJUSTE ANUAL.

Na ausência de balanços de suspensão e redução transcritos no Livro Diário, a falta de recolhimento mensal sobre a base de cálculo estimada por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa de ofício isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período.

A multa exigida isoladamente sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais é de natureza diversa da multa proporcional incidente sobre a insuficiência de recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, no regime do lucro real anual.

PIS. COFINS. CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO

A falta ou insuficiência de recolhimento da contribuição, sem a efetivação da "confissão de dívida" em DCTF, constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração para a constituição do crédito tributário.

A partir de fevereiro de 1999, a base de cálculo do PIS e da COFINS é a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. CONFISCO.

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa previsão legal e não se confunde com a multa de mora, aplicável aos pagamentos efetuados com atraso, porém de forma espontânea.

A alegação de ofensa a princípios constitucionais diz respeito a inconstitucionalidade da lei, matéria cuja apreciação não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, negar provimento ao recurso; por unanimidade de votos, em relação às exigências do PIS e da COFINS, e, por voto de qualidade em relação à multa isolada, vencidos os Conselheiros Ricardo Luiz Leal de Melo, André Ricardo Lemes da Silva e Valmir Sandri

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, quanto ao que foi decidido sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

- o V. acórdão recorrido adotou interpretação divergente da firmada pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que não cabe a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal, bem como pelo fato de que após a apuração anual não há o que se falar em obrigatoriedade de recolhimento de estimativa, pois o tributo na medida correta já foi apurado, bem como pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que determina que encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido e apurado com base no lucro real, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças;

DO CABIMENTO DO RECURSO.

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

PENALIDADE - MULTA ISOLADA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO FALTA DE RECOLHIMENTO - PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. Não comporta a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal. Não pode ser base de cálculo valor que não integra a base de cálculo do tributo que deveria ser calculado por estimativa. Acórdão nº CSRF/01-05.675 (cópia em anexo).

IRPJ - CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalecerá 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, mormente quando verificado o prejuízo no ano-calendário. Acórdão 103-2103 (cópia em anexo).

- transcrevemos a seguir as ementas de outras decisões divergentes, *verbis*:
[...];

- vejamos alguns trechos da decisão recorrida: [...];

- destacamos a seguir alguns trechos dos Acórdãos paradigmas (divergentes):
[...];

- pelo que foi exposto, resulta inelutável a divergência jurisprudencial na interpretação e aplicação do direito federal, uma vez que os julgados já fartamente mencionados, partindo de um mesmo suporte, qual seja, a concomitância da cobrança da multa isolada e da multa de ofício, bem como a cobrança de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas quando já ocorreu o encerramento do período de apuração do Imposto de Renda, deram interpretação e aplicação totalmente antagônicas e divergentes sobre o mesmo tema, na medida em que o Acórdão recorrido não adota o posicionamento que dispõe a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, e a 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, as quais entendem que não cabe a cobrança de multa isolada por falta de recolhimento de tributo por estimativa concomitante com a multa de lançamento de ofício, ambas calculadas sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal, bem como pelo fato de que após a apuração anual não há o que se falar em obrigatoriedade de recolhimento de estimativa, pois o tributo na medida correta já foi apurado;

DO PEDIDO

- a recorrente requer que o presente Recurso Especial seja conhecido e provido, para o fim de reformar a decisão recorrida, prevalecendo o entendimento proferido pelos Acórdãos divergentes proferidos pelas Egrégias 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (cópias das divergências em anexo), bem como pelas decisões relativas às ementas transcritas (Acórdão nº CSRF/01-05.179. D.O.U. 1 de 26.12.2006, PP 166/7; Acórdão 107-08001; Acórdão CSRF/01-04.263), e por conseguinte, seja declarado insubsistente o lançamento ora recorrido.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, o Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 308/2013, exarado em 01/11/2013, deu seguimento ao recurso, fundamentando essa decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Para análise do recurso, transcrevo as ementas dos acórdãos paradigmas, na parte que interessa ao presente exame: [...].

De outra parte, está consignado na ementa do acórdão recorrido, igualmente no que pertine ao exame do aspecto questionado: [...].

Trata-se da mesma matéria analisada nos acórdãos paradigmas e no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

A conclusão dos acórdãos paradigmas é a de que após o encerramento do exercício não cabe a exigência de multa isolada se o sujeito passivo apura base de cálculo negativa ao final do exercício ou o imposto apurado ao final do exercício é inferior às estimativas apuradas. O acórdão recorrido, por seu turno, traz entendimento que é cabível a aplicação das multas isoladas, independente do resultado apurado ao final do exercício, pois estas têm natureza diversa da multa de ofício aplicada em face da insuficiência de recolhimentos do imposto apurado anualmente pelo lucro real.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se DÊ SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

Em 07/01/2014, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e nessa mesma data, o referido órgão apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

- no recurso especial, a contribuinte defendeu que, apesar de não recolhido o imposto de renda por estimativa, o pagamento do lucro real anual ou eventual ausência de base tributável pela empresa no ano calendário respectivo, deveria afastar a multa isolada aplicada;

- consoante se logrará demonstrar, o aresto recorrido não está a merecer nenhum reparo;

MÉRITO

- apurou-se que a Recorrente não efetuou o recolhimento mensal das estimativas de CSLL de forma mensal, razão pela qual lhe foi imputada a penalidade prevista no art. 44, § 1º, IV da Lei 9430/96 e que foi mantida no art. 44, II, “b”, nos termos da Lei 11.488/07;

- a Recorrida, como já foi relatado, infringiu o disposto no art. 2º da Lei 9.430/96, ao não recolher o imposto devido por estimativa, sem justificar o não recolhimento mediante a transcrição no Livro Diário dos balancetes de suspensão ou redução exigidos pelo art. 35 da Lei 8.981/95. Em vista da infração, foi-lhe exigido o pagamento da “multa isolada” prevista no art. 44, §1º, “IV”, da Lei 9.430/96, na sua redação original;

- portanto, a “multa isolada” é devida pelos contribuintes que optaram pela apuração anual do imposto de renda, mas não efetuam recolhimentos mensais, e não justificam esse fato com a transcrição dos balancetes de suspensão/redução no Livro Diário;

- ora, estando a infração corretamente tipificada em lei, e havendo sido plenamente caracterizada no presente processo administrativo, a responsabilidade da Recorrida só pode ser afastada caso exista expresso permissivo legal, a teor não só do art. 136 do CTN, como do art. 97, VI, do Código, *verbis*: [...];

- eventual inexistência de tributo devido ao final do período não afasta incidência da multa prevista no art. 44, §1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, uma vez que a Lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos, ao contrário, o que dizer da situação em que

restou apurado que a contribuinte excluiu indevidamente o lucro líquido? Os efeitos de tal conduta merecem reprovação, assim estabelecida pela Lei 9.430/96 (cuja transcrição abaixo é fiel à redação original), *verbis*: [...];

- seguindo o preceito legal acima, há decisões de outras Câmaras deste e. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que mantêm a cobrança da multa do art. 44, §1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, quando o contribuinte não recolhe o tributo devido por estimativa, sem justificar o não recolhimento mediante a transcrição do balancete de suspensão no Livro Diário;

- a e. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes já se manifestou em sentido contrário à Recorrente, mantendo o lançamento da multa isolada. Confira-se a ementa do acórdão n.º 105-13.557: [...];

- por outro lado, a Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão 107-06.277, já negou provimento a recurso voluntário contra decisão de primeira instância que manteve a cobrança de multa isolada, exigida de contribuinte que havia optado por recolher o IRPJ mediante a apuração de lucro real anual com balanços de suspensão ou redução, mas não recolheu o imposto devido, e não justificou o não recolhimento mediante transcrição no Livro Diário dos balancetes de suspensão ou redução. A ementa do acórdão é a seguinte: [...];

- portanto, conclui-se que, a partir da Lei 9.430/96, o contribuinte somente estará dispensado de recolher os tributos devidos, apurados pelo sistema de estimativa, quando transcrever no Livro Diário os balancetes de suspensão ou redução. Quando deixar de recolher os tributos devidos, sem justificar o não recolhimento mediante a transcrição no Livro Diário dos balancetes de suspensão ou redução, estará sujeito ao pagamento da multa prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430/96;

CONCLUSÃO

- ante o exposto, a União requer que seja negado provimento ao recurso do contribuinte, mantendo-se o acórdão proferido pela Quinta Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento para exigência de multa isolada por falta de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2002 e 2003, e também para exigência das contribuições PIS e COFINS com fatos geradores ocorridos nesses mesmos anos-calendário.

A multa isolada foi aplicada porque a contribuinte não efetuou pagamento de estimativas com base na receita bruta e acréscimos, e nem com base em balancetes de suspensão/redução. No caso, já foi aplicada a multa no percentual de 50%, conforme previsto na Lei 11.488/2007, e não 75%, como era previsto na redação original da Lei 9.430/1996.

Para as contribuições PIS e COFINS, o lançamento abrangeu as diferenças entre os valores calculados com base nos assentamentos contábeis da empresa e aqueles declarados ou pagos pela contribuinte.

A controvérsia que remanesce nessa fase de recurso especial diz respeito apenas à exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

O lançamento abrange os anos-calendário de 2002 e 2003, períodos anteriores a 2007, quando foram modificadas as normas sobre a referida multa isolada (Lei 11.488/2007).

Vê-se pelas cópias das DIPJ que constam dos autos (fls. 88/93), que em 2002 a contribuinte apurou resultado positivo no ajuste anual (lucro), e IRPJ a pagar. Entretanto, a dedução de IR-fonte gerou saldo negativo de IRPJ. A CSLL no ajuste ficou declarada como "CSLL a pagar". Mas como não houve lançamento da CSLL no ajuste, a indicação é de que a contribuinte ou pagou ou declarou em DCTF essa CSLL apurada no ajuste anual. O que é importa destacar, no caso, é que não houve lançamento de ofício no ajuste, nem para o IRPJ, nem para a CSLL.

Em 2003, a contribuinte apurou resultado negativo no ajuste (prejuízo). Não constam da DIPJ nem IRPJ a pagar, nem CSLL a pagar no ajuste (fls. 113/118), e a Fiscalização não contestou essa apuração. Ou seja, também não houve para 2003 lançamento de ofício no ajuste, nem para o IRPJ, nem para a CSLL.

Enfim, nesses dois anos, a Fiscalização só aplicou a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas. As estimativas foram calculadas com base na receita bruta e acréscimos, porque a contribuinte não apresentou balancetes mensais de suspensão/redução.

O quadro acima evidencia que não é caso de concomitância de multas, porque não houve lançamento nem de tributo e nem da multa de ofício em relação ao ajuste anual.

Fica, portanto, afastado um dos argumentos da contribuinte, e também afastada a aplicação da Súmula CARF nº 105, que trata dos casos de concomitância de multas para períodos anteriores a 2007.

Além da questão da concomitância, a contribuinte também alega que após a apuração anual não há que se falar em obrigatoriedade de recolhimento de estimativas; que a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido, conforme a apuração no ajuste anual.

Em síntese, a argumentação é no sentido de que se não há tributo devido no ajuste, também não há razão para exigir estimativas mensais, e nem para aplicar multa isolada pela falta de seu recolhimento.

Esta 1ª Turma da CSRF examinou situação muito semelhante à contida nestes autos, quando exarou o Acórdão nº 9101-002.604, na sessão realizada em 15/03/2017. Aquele julgado também analisou exigência de multa isolada relativamente a períodos anteriores a 2007, em que não houve a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício. E tratou de anos-calendário em que o contribuinte ou não tinha apurado tributo a pagar no final do ano, ou tinha apurado prejuízo fiscal, ou tinha apurado tributo no ajuste em valor inferior ao montante das estimativas que seriam devidas ao longo do ano.

Vale transcrever trechos do voto do Conselheiro André Mendes de Moura que orientou a referida decisão, e também declaração de voto por mim apresentada naquela ocasião:

Acórdão nº 9101-002.604

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1999, 2000, 2001

APLICABILIDADE DE SÚMULAS. IDENTIDADE ENTRE FATOS.

A aplicação de entendimento sumular só pode se consumir caso os fatos da autuação fiscal guardem similitude com os fatos dos acórdãos paradigmas. Diante de suportes fáticos diferentes, não há que se falar em aplicação de súmula.

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PRAZO.

A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário.

[...]

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

[...]

Mérito.

A matéria devolvida trata da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, no decorrer dos anos-calendário de 1997, 1999, 2000 e 2001, conforme relato da autoridade fiscal (efls. 57/58):

[...]

A multa isolada, após ter sido mantida na decisão de primeira instância, foi mantida parcialmente pela decisão recorrida. Para os anos-calendário de 1997, foi afastada integralmente, porque não se apurou tributo a pagar ao final do ano-calendário. Para o ano-calendário de 1999, também foi afastada a autuação porque se apurou prejuízo fiscal em 31 de dezembro. Para os anos-calendário de 2000 e 2001, a decisão recorrida manteve a autuação fiscal até o limite apurado de IRPJ a pagar, pautando-se nas seguintes conclusões (e-fls. 3223/3225):

[...]

Tomando-se por base todo o exposto até o momento, entendo que não há reparos a fazer na autuação fiscal, sendo necessário apenas tecer considerações complementares.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração 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. (grifei)***

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma opção do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

*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.*

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

*Art. 35. A pessoa jurídica poderá **suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido 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, calculado com base no lucro real do período em curso.*

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação à época dos fatos geradores):

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 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;*

Registre-se que o percentual da multa isolada sobre estimativa mensal não recolhida, foi alterado de 75% para 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007.

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

A sanção expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal.

E se trata de multa, gênero, isolada, espécie, a ser lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN. Pode sim ser efetuado lançamento após o ano-calendário, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Nesse contexto, não obstante as substanciais argumentações da decisão recorrida, entendo que, no caso concreto, não há base legal para se afastar a multa isolada para o ano-calendário de 1997 porque a contribuinte, ao final do ano-calendário, não apurou lucro, e para o ano-calendário de 1999 porque a contribuinte não apurou tributo a pagar. Tampouco carece de base legal limitar a aplicação de multa isolada ao valor de imposto apurado ao final do ano-calendário, como ocorreu para os anos-calendário de 2000 e 2001.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária.

Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Como acolher conduta de contribuinte que ignorou a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Não se trata de legalidade por legalidade. O sistema jurídico-tributário deve ser respeitado, assim como os contribuintes que seguem suas determinações.

Não se deve fomentar lacunas para se ignorar a lógica do sistema, para conceder tratamentos vantajosos para condutas lesivas, em afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

Correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a aplicação da multa isolada no percentual de 50%.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

A presente declaração de voto se faz necessária tendo em vista que, em relação à matéria objeto do recurso especial ora sob exame, passo a adotar entendimento distinto daquele por mim acolhido no âmbito de alguns antigos acórdãos.

A matéria trazida à apreciação desta 1ª Turma diz respeito à divergência interpretativa quanto à exigência de multa isolada imposta pela autoridade fiscal por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ devidas.

Inicialmente considero importante registrar que, conforme bem enfatizado pelo Relator, no presente caso a multa isolada foi imposta sobre os valores das estimativas já declaradas pelo sujeito passivo, não alcançando os valores referentes às provisões não autorizadas, objeto de lançamento de ofício para exigência de IRPJ e CSLL. Noutras palavras, não houve aqui exigência concomitante entre a multa isolada imposta por falta de pagamento de estimativas de IRPJ, e a multa de ofício imposta por falta de pagamento do IRPJ devido ao final dos respectivos anos-calendários, razão pela qual também não se aplica aqui o disposto na Súmula CARF nº 105.

Pois bem, no caso a Turma recorrida afastou integralmente a multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ devidas ao longo dos anos de 1997 e 1999, e parcialmente a multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ devidas no decorrer dos anos de 2000 e 2001.

Relativamente aos períodos objeto da presente autuação, acima mencionados, a referida multa isolada encontra previsão legal no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, o qual faz remissão ao art. 2º da mesma Lei, também na redação original, ambos a seguir transcritos:

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.

(...)

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;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§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; (g.n.)

(...)

Pelo exame do acórdão recorrido é possível resumir da seguinte maneira a interpretação que a Turma emprestou às normas acima reproduzidas:

a) a multa isolada deve ser aplicada em caso de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e/ou CSLL devidas ao longo do ano-calendário;

b) todavia, encerrado o ano-calendário, o valor total da multa isolada está limitado a 50% (percentual previsto na MP 351/2007, aplicado retroativamente) do valor do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do mesmo ano;

c) como corolário da afirmativa acima, encerrado o ano-calendário com apuração de prejuízo fiscal e/ou base negativa da CSLL, incabível a

imposição de multa isolada pois inexistentes IRPJ e/ou CSLL devidos ao final do ano;

d) entretanto, a multa isolada poderá ser imposta sem observância do afirmado nos itens "b" e "c", desde que o lançamento seja realizado antes de encerrado o respectivo ano-calendário.

Bem, como se verá a seguir, das quatro afirmações acima apenas aquela contida no item "a" é correta. As outras três ("b", "c" e "d") são incorretas.

Da fato, a construção interpretativa levada a efeito pela Turma recorrida para chegar às conclusões contidas nos itens "b" e "c" retro parte do disposto no *caput* do art. 44 da Lei nº 9.430/96 segundo o qual as multas ali previstas (isoladas ou não) só podem incidir sobre o valor do "tributo ou contribuição".

E como a Turma recorrida entendeu que as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não são "tributo ou contribuição", concluiu que a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, não poderia incidir sobre o valor daquelas estimativas. A multa, assim, incidiria sobre um valor equivalente ao da estimativa mensal, desde que tal valor não ultrapassasse o valor do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do ano-calendário (afirmativa "b"). E acaso apurado prejuízo fiscal e/ou base negativa da CSLL, a multa isolada sequer poderia ser exigida, pois inexistentes IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário (afirmativa "c").

Ocorre que, embora sob o ponto de vista científico até seja possível considerar-se correta a premissa de que as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não são "tributo ou contribuição" (e não estou afirmando aqui que são, ou que não são), o fato iniludível é que a própria Lei nº 9.430/96, ao se referir àquelas estimativas mensais, expressamente às denominou de "imposto" ou "contribuição" mensais, com vistas a distingui-las do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. Vejamos novamente o que estabelece o art. 2º:

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. (g.n.)

(...)

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (g.n.)

Como dito, a norma acima textualmente denomina as estimativas mensais de IRPJ como "imposto". E não é só. Outras normas da mesma

Lei, ao se referirem às estimativas mensais de IRPJ previstas no art. 2º, expressamente às denominam de "imposto", senão vejamos:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. (g.n.)

(...)

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. (g.n.)

(...)

Quanto às estimativas mensais de CSLL, o art. 30 da Lei nº 9.430/96 textualmente denomina as estimativas mensais de CSLL como "contribuição social sobre o lucro líquido". Vejamos:

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior. (g.n.)

(...)

Ora, se a própria Lei nº 9.430/96, em diversos de seus artigos, expressamente conferiu às estimativas mensais de IRPJ e CSLL a denominação de "imposto" ou "contribuição", a Turma recorrida jamais poderia interpretar as expressões "imposto de renda", "contribuição social sobre o lucro líquido" e apurados "na forma do art. 2º", todas contidas no art. 44, § 1º, IV daquela Lei, como se tais expressões se referissem ao IRPJ e à CSLL devidos ao final do ano-calendário, e não às próprias estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Essa premissa inicial equivocada, de que ao empregar as expressões "imposto de renda" e "contribuição social sobre o lucro líquido" o art. 44, § 1º, IV não poderia estar se referindo às estimativas mensais, mas sim ao IRPJ e à CSLL devidos final do ano, causou grande dificuldade à Turma recorrida para interpretar a parte final daquela mesma norma, à qual estabelece que a multa isolada é exigida "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Foi a partir da dificuldade da Turma recorrida em compatibilizar essa (equivocada) premissa inicial com a parte final da norma que surgiu a "interpretação", descrita na afirmativa "d" retro, segundo à qual na hipótese de a autuação ser realizada no decorrer do próprio ano-calendário (e só nessa hipótese) a multa isolada poderá incidir sobre o valor das estimativas mensais, sem qualquer limitação aos valores do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano, já que no decorrer do ano-calendário a fiscalização não poderia

saber qual o valor de IRPJ ou CSLL seriam devidos ao final do ano, se é que algum valor seria devido.

Ocorre que essa imaginativa "interpretação" do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 levou à Turma recorrida a violar a sua própria premissa inicial, que tanto lhe era cara. De fato, veja que a premissa inicial da Turma (a multa isolada não pode incidir sobre o valor da estimativa mensal, pois esta não é tributo ou contribuição) colide frontalmente com a afirmativa "d" (a multa isolada incide sobre a estimativa mensal, desde que a autuação seja realizada ao longo do ano calendário respectivo).

Ora, o fato de a autuação ser realizada no decorrer do ano-calendário nada pode dizer sobre a natureza do valor sobre o qual incide a multa isolada (se sobre o valor das estimativas ou sobre o valor do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano).

Em verdade, como sugerido antes, a correta interpretação do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 deve levar em consideração o fato de que essa Lei, em diversos momentos, denominou as estimativas mensais de IRPJ e CSLL como "imposto" ou "contribuição". E ainda que seja possível afirmar-se que essa denominação não seja cientificamente correta (e, novamente, não acolho nem afastar aqui essa proposição), o fato é que, como essa denominação foi empregada ao longo do texto legal, não haveria razão para o intérprete deixar de considerá-la justamente ao examinar a multa isolada de que trata o art. 44.

Some-se a isso o fato de que, ao empregar-se a denominação legal (estimativa mensal como "imposto" ou "contribuição"), a interpretação do art. 44 torna-se linguisticamente muito mais fluida (ao contrário do esforço interpretativo hercúleo empreendido pela Turma recorrida), além de consentânea com a finalidade da multa isolada, que é de reprimir a falta dos pagamentos mensais por estimativa.

Tendo em vista o exposto, voto por manter integralmente as exigências das multas isoladas por falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ verificada ao longo dos anos de 1997, 1999, 2000 e 2001.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Adotando os mesmos fundamentos acima transcritos, concluo que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2002 e 2003 deve ser mantida nos presentes autos.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 10320.002404/2006-72
Acórdão n.º **9101-003.520**

CSRF-T1
Fl. 18
