



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

Processo n° 10380.014873/2008-91
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.816 – 1ª Turma
Sessão de 11 de maio de 2017
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL
Recorrente JOSE ABRAHAO OTOCH & CIA LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

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.

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 José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por JOSÉ ABRAHÃO OTOCH E CIA LTDA (e-fls. 557/567) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1202-000.731 (e-fls. 507/511), pela 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, na sessão de 16/03/2012, no qual foi negado ao recurso voluntário.

Resumo Processual

Foram lançados os autos de infração de multa isolada por insuficiência no recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL (e-fls. 03/14).

Após apreciar a impugnação (e-fls. 261/281) apresentada pela Contribuinte, a primeira instância (DRJ) julgou a impugnação improcedente (e-fls. 355/362). Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte.

A turma ordinária do CARF negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 507/511). Foram opostos embargos de declaração (e-fls. 519/530) pela Contribuinte, que foram rejeitados (e-fls. 547/550).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 557/567) que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 617/620). A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 622/629).

A seguir, maiores detalhes da fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 261 e segs.). A impugnação foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Fortaleza, nos termos do Acórdão nº 08-15.989, de 20/08/2009 (e-fls. 355 e segs.), conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS.

Constatado que o contribuinte deixou de efetuar ou efetuou a menor os recolhimentos das estimativas devidas, correta é a exigência da multa isolada sobre a parcela não recolhida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em acórdãos do Conselho de Contribuintes ou em manifestações Judiciais não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A exclusão de penalidade pela alegada denúncia espontânea pressupõe o pagamento do principal e, quando for o caso, dos acréscimos legais devidos, anteriormente a qualquer procedimento fiscal de ofício, hipótese não comprovada nos autos.

MULTA DE OFÍCIO LANÇADA.

Estando a multa lançada devidamente prevista em lei, não cabe a discussão administrativa sobre uma suposta infringência ao princípio de vedação ao confisco

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 459/489), apreciado pela 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, na sessão de 16/03/2012, que, no Acórdão nº 1202-000.731 (e-fls. 507/511), decidiu negar provimento ao recurso voluntário, nos termos da ementa a seguir:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

Ementa:

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS.

Constatado que o contribuinte deixou de efetuar ou efetuou a menor os recolhimentos das estimativas devidas, correta é a exigência da multa isolada sobre a parcela não recolhida.

Foram opostos embargos de declaração (e-fls. 519/530) pela Contribuinte, que foram rejeitados pela 2ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, na sessão de 12/03/2014, no Acórdão nº 1202-001.123, conforme ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

EMBARGOS.

Inexistindo omissão, contradição, dúvida no acórdão embargado, é de se manter a decisão consubstanciada no mesmo.

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 557/567), discorrendo que é incabível a exigência de multa isolada por meio de lançamento realizado após o período de apuração e no caso em que o valor recolhido é suficiente para quitar o valor do tributo devido, caso dos autos. Apresenta paradigmas no sentido de que a multa isolada em debate só pode ser lançada no decorrer do próprio ano-calendário e que, só caberia após o encerramento do ano-calendário caso a irregularidade praticada resultar em prejuízo ao fisco, o que não ocorre quando se apura base de cálculo negativa no período. Registra que, nos autos, os valores recolhidos a título de IRPJ foram suficientes para quitar o IRPJ efetivamente devido. Destaca que o fato de a autoridade fiscal ter lavrado auto de infração para exigir apenas a multa isolada demonstra que, durante o período da ação fiscal, verificou-se que os valores recolhidos pela pessoa jurídica foram suficientes para quitar o tributo. Requer pela reforma de decisão recorrida.

O recurso especial da Contribuinte foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 617/620).

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 622/629), aduzindo que a lei não restringiu a aplicação da multa isolada ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário. Entende que a multa isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV da Lei nº. 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07), decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, e é devida mesmo após o encerramento do ano-calendário, e não tem nenhuma relação com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral. Pugna pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Em relação à admissibilidade, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 617/620, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** o Recurso Especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Trata-se de autuação fiscal **exclusivamente** tratando de lançamento de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa mensal do regime do lucro real anual.

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 dada pela Lei nº 11.488, de 2007)):

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. (grifei)

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. Penaliza-se a conduta de descumprimento de obrigação tributária, de pagamento de tributo de maneira antecipada conforme determinação expressa da legislação.

A sanção tem base legal.

E mais: expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.**

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.

E não há que se falar em falta de prejuízo ao Fisco, conforme aduz a Contribuinte. Pelo contrário. O descumprimento de norma que determina o pagamento do tributo em regime de antecipação proporciona, sim, prejuízo, por permitir uma liberalidade no ordenamento jurídico sem base legal, por fomentar um tratamento desigual entre os contribuintes, e por implicar em não ingresso de recursos aos cofres do Estado.

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 descumpra 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.

Enfim, não há que se falar em concomitância, tendo em vista que a matéria em debate diz respeito exclusivamente a lançamento de multa isolada sobre insuficiência de estimativa mensal.

Portanto, não há reparos a fazer na decisão recorrida.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Na sessão de julgamento deste processo, embora vencido, solicitei declaração de voto no tocante à concomitância das multas, aproveitando-se das discussões que ocorreram em plenário, em torno deste assunto, e demais discussões que participo na 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF.

Esta matéria vem sendo debatida no âmbito deste Conselho, encontrando-se decisões favoráveis e contrárias à aplicação simultânea da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário.

A própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, em outra composição, rejeitava a aplicação simultânea das referidas multas, sob o argumento de que o não pagamento das estimativas seria apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre a mesma infração, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal a pagar.

Nesse sentido, peço vênica para reproduzir trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (Acórdão nº 9101-01.455):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*²:

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

(...)

² 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:

§ 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.

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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§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:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. *“É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96” (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).*

2. *A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.*

3. *Recurso especial improvido.”*

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa

que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105139.794, Processo nº 10680.005834/200312, Acórdão CSRF/0105.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. **Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado.** A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênica para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(…) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(…)”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(…) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o

período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)". (In: "Multa Agravada em Duplicidade" São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea "b", do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

"Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)"

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

(G.N)

Assim, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave. Nestes casos a multa devida é a de ofício incidente sobre o tributo devido e não pago. Não sendo apurado tributo devido não há o que se falar em multa isolada.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento das estimativas devidas durante o ano-calendário. É devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça lucros à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Por esta razão, não subsiste o argumento de que a multa isolada deve ser exigida após o encerramento do período de apuração, ainda que em concomitância com a multa de ofício, em virtude de estar prevista em norma autônoma e por não ter o sujeito passivo adimplido a obrigação na data do vencimento.

Não se pode interpretar um dispositivo legal desconsiderando as demais normas que integram o sistema. Se assim fosse, pressupondo atraso do sujeito passivo em relação ao vencimento do tributo, chegaríamos ao ponto de formar raciocínio equivocado cumulando multa de ofício com multa moratória. Para tal, bastaria dizer que sendo a multa moratória devida nos casos de atraso no pagamento e que nos casos de omissão há atraso, ter-se-ia situação em que ambas as multas seriam devidas. Mais, sempre que uma conduta de menor gravidade se constituir em pressuposto para que ocorra uma infração punida com penalidade mais grave, esta absorve a menor. Neste sentido basta observar o *princípio da consunção*, expresso na súmula 17 do STJ.

Ainda em relação à multa isolada, na interpretação do artigo 44, II, alíneas “a” e “b” da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação atribuída pela Lei nº 11.488, de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória 351, de 2007, não se pode desprezar a exposição de motivos que ao tratar da necessidade de alteração da lei apresentou a seguinte justificativa:

8. A alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora.

Pelo que se depreende da exposição de motivos, ao usar as expressões “**multa de ofício, lançada isoladamente**”, se está a falar de uma única multa, pois se assim não fosse não teria usado as expressões “lançada isoladamente”, mas sim, “lançada em concomitância com a multa de ofício.

Desta forma, é incabível a exigência de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, e, por isso, entendo que deve ser mantida a multa de ofício e excluída a multa isolada.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza