



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

**Processo nº** 10410.004605/2003-52  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-001.674 – 1ª Turma  
**Sessão de** 16 de maio de 2013  
**Matéria** IRPJ. GLOSA DE DESPESA. COMPROVAÇÃO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CASA DAS TINTAS LTDA.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

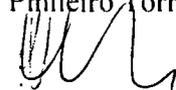
MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL DEVIDOS SOBRE AS ESTIMATIVAS MENSAS. APLICABILIDADE APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE. A multa isolada pode ser exigida após o encerramento do exercício em que as antecipações seriam devidas, estando o valor da sua base de cálculo limitada ao montante do tributo efetivamente devido, apurado no encerramento desse exercício.

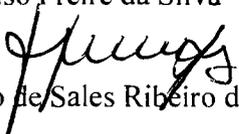
Recurso Especial Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dado provimento parcial ao recurso para restabelecer a multa isolada referente ao exercício em que foi apurado valor tributável, limitada a base de cálculo ao montante do tributo devido nesse exercício. Vencidos os Conselheiros Jorge Celso Freire da Silva, relator, José Ricardo da Silva, Valmir Sandri e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), que negavam provimento ao recurso e Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada) e Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto) que davam provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz. Ausente, justificadamente a Conselheira Karem Jureidini Dias., nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
 Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto

  
 Jorge Celso Freire da Silva – Relator

  
 Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Redator Designado



Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Jorge Celso Freire da Silva, Karem Jureidini Dias, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues de Lima e João Carlos de Lima Júnior. *ll*

*2*

## Relatório

A FAZENDA NACIONAL cientificada do Acórdão 1301-00.190, de interesse da empresa CASA DAS TINTAS LTDA., proferido na sessão de 25/10/2010 da 1ª TURMA ORDINÁRIA DA 3ª. CAMARA DA 1ª SEÇÃO DO CARF, apresentou RECURSO ESPECIAL À CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS - CSRF, com fulcro no artigo 67, anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

O Recurso Especial, protocolado teve seguimento conforme Despacho 150-2011 (fl. 728-730), assim redigido (*verbis*):

"(...)

*Argumenta, em síntese, pelo cabimento da multa aplicada isoladamente na situação em que o contribuinte não efetua os recolhimentos por estimativa a que está obrigado, mesmo após o encerramento do ano-calendário e ainda que diante da apuração de prejuízo fiscal. Para tanto, cita jurisprudência da Oitava Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que entende divergente da situação concreta, representada pelos acórdãos paradigmas nº 108-06.004, de 22/02/2000, contido no processo 13826.000384/98-40, e acórdão nº 108-06.571, de 20/06/2001, contido no processo 13409.000156/99-62.*

(...)

*Observo que, no caso do acórdão recorrido, o contribuinte apresentou ao Fisco os balancetes de suspensão/redução do imposto, os quais o eximiriam da obrigatoriedade de recolhimento das estimativas. No entanto, esses balancetes foram recusados pela fiscalização por não estarem transcritos no livro Diário. Como consequência dessa recusa, o Fisco entendeu devidas estimativas mensais com base na receita bruta e acréscimos e, diante da falta de recolhimento, aplicou as multas exigidas isoladamente. Foram, assim, dois os fundamentos para o provimento do recurso voluntário: em primeiro lugar, que o desatendimento de obrigação acessória (a falta de transcrição dos balancetes no livro Diário) seria insuficiente para motivar a aplicação das multas; e, em segundo lugar, que seria descabida a exigência das multas em questão quando o contribuinte, ao final do ano-calendário, apura prejuízo fiscal.*

(...)

*De seu exame, resta claro que o entendimento ali esposado aponta para a aplicabilidade da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o contribuinte, ao final do período base anual, tenha apurado prejuízo fiscal.*

*Em função de não haver nenhuma menção à outra circunstância presente no acórdão recorrido, a saber, a falta de transcrição de balancetes no livro Diário como causa para que a eles fosse*

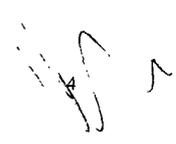
*negada validade e se passasse a exigir o recolhimento das estimativas mensais com base na receita bruta e acréscimos, entendo que a divergência está caracterizada exclusivamente no que se refere à questão indicada no parágrafo anterior.*

*Diante do exposto, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial, (...)" (Grifei).*

Relator. Cientificado, o contribuinte apresentou contra-razões ao recurso fls. 1402 seguintes.

Relator. Os autos foram encaminhados à CSRF e o processo distribuído, a este

É o breve relatório. 



## Voto Vencido

Conselheiro Jorge Celso Freire da Silva - Relator

O Recurso Especial da Fazenda Nacional atende aos pressupostos Regimentais, vigentes a época da sua interposição, logo deve ser admitido e apreciado.

Insurge-se o Recorrente contra o cancelamento da exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento das estimativas mensais do IRPJ e CSLL, em períodos de apuração em que a contribuinte apurou prejuízos fiscais ou recolheu apenas os tributos apurados no ajuste anual

No presente caso, a exigência da multa de ofício isolada, por falta de recolhimento do IRPJ e CSLL sobre estimativas, após o encerramento dos ano-calendário de 1998 a 2003, foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, do seguinte teor:

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

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

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

*I-- juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos*

.....  
*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;” (Grifei)*

*Por sua vez, o art. 2º, referido no inciso IV do § 1º do art. 44, dispõe:*

*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.”

Os artigos 29, 30, 31, 32 e 34 da Lei 8.981/95 tratam da apuração da base estimada. O art. 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, consubstancia hipótese em a falta de pagamento ou o pagamento em valor inferior é permitida (exclusão de ilicitude). Diz o dispositivo:

*“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. (...)”*

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, 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.

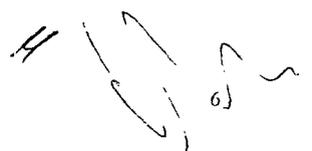
Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-141498, Processo nº 13629.000292/2003-04, Acórdão CSRF/01-05.838, *verbis*:

*“As remissões relevantes são as seguintes:*

*Art. 35 (Lei nº 8.981/95) – 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 excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)*

*§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 base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.*

*Após a edição desse dispositivo legal, inúmeros debates instalaram-se no âmbito desse Conselho de Contribuintes, sobretudo acerca da aplicação cumulativa das sanções neles previstas. Na verdade, a leitura isolada dos enunciados do artigo 44 da Lei nº 9.430 tem levado alguns dos meus pares a sustentar*



*a aplicação da multa isolada em todos os casos em que não houver recolhimento da estimativa. Sustentam que a sanção foi concebida justamente para assegurar efetividade ao regime da estimativa e preservar o interesse público.*

*Ressalto, inicialmente, que a divergência não se situa na necessidade de dar efetividade ao regime de estimativa, porquanto o intérprete deve atribuir a lei o sentido que lhe permita a realização de suas finalidades. Mas, a pretexto de concretizá-lo, não se pode menosprezar o sentido mínimo do texto legal. Por força da segurança jurídica, a interpretação de normas que imponham penalidades deve ser atenta ao que dispõe os textos normativos e esses oferecem limites à construção de sentidos.*

*Na verdade, Kelsen já dizia que toda norma legal deriva de uma vontade pré-jurídica (um querer), mas a dificuldade do intérprete repousa na identificação de o que se reputará como sendo essa vontade. No dizer de Marçal Justen Filho, não há qualquer caráter predeterminado apto a qualificar o interesse como público. Sustenta que “o processo de democratização conduz à necessidade de verificar, em cada oportunidade, como se configura o interesse público, Sempre e em todos os casos, tal se dá por meio da intangibilidade dos valores relacionados aos direitos fundamentais”.<sup>1</sup>*

*Nessa trilha de raciocínio, iniciaremos pelo exame das formulações literais, isolando os enunciados prescritivos e sua estrutura lógica, para depois alcançar as significações normativas e, como produto final, a regra jurídica. Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática dos textos<sup>2</sup>.*

*Nesse sentido, o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prescreve, de forma sintética, o seguinte:*

**HIPÓTESE**

**CONSEQUÊNCIA**

*Dado que houve falta de pagamento ou recolhimento, recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória.*

→ *Pagar multa de 75% ou 150%<sup>3</sup> calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (art. 44, caput, inciso I e II) ;*

*Dado que pessoa jurídica está sujeita ao pagamento do IR de forma estimada, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa no ano correspondente.*

→ *Pagar multa isolada de 75% calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (caput, art. 44, §1º, IV);*

*Dado que a pessoa jurídica prova, por meio de balanço ou balancetes mensais, que o valor acumulado excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período.*

→ *Dispensar recolhimento por estimativa (art. 44, §1º, IV c/c art. 35, §2º, da Lei 8981/95).*

*O exame literal dos textos legais acima transcritos evidencia que*

<sup>1</sup> MARÇAL, Justen Filho. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.43/44.

<sup>22</sup> Ricardo Guastini citado por Humberto Ávila em *Teoria dos Princípios*, São Paulo: Malheiros, 2005, p.22.

<sup>3</sup> A hipótese de majoração da multa de ofício para 150% está prevista no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 caso identificado verdadeiro intuito de fraude.

///

*o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 determina que a multa seja calculada “sobre a totalidade ou diferença de tributo”. Ou seja, as penalidades previstas nos incisos I e II, e no §1º, IV, referem-se todas à falta de pagamento de tributo. Assim, ambas as penalidades discutidas nesse processo, por força da previsão legal, incidem sobre a mesma base de cálculo, ao contrário, do que fazer crer a Procuradoria da Fazenda Nacional.*

*Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo - só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.*

*O aplicador, diante dessas proposições extraídas do texto legal, deve buscar a interpretação que alcance a coerência interna do conjunto, por isso a construção lógica da regra jurídica não pode levar ao cumprimento de um enunciado prescritivo e ao necessário descumprimento de outro do mesmo dispositivo legal. O intérprete deve buscar o sentido do conjunto que afaste contradições, afinal, dentre a moldura de significações possíveis de um texto de direito positivo a escolha do intérprete de ser feita em consonância com todo ordenamento jurídico.*

*Nesse sentido, vale lembrar que o rigor é maior em se tratando de normas sancionatórias, não se devendo estender a punição além das hipóteses figuradas no texto. Além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade, identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa. Para que seja tida como infração, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. A insegurança, sobretudo no campo de aplicação de penalidades, é absolutamente incompatível com a essência dos princípios que estruturam os sistemas jurídicos no contexto dos regimes democráticos.*

*Reportando-me a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo da regra sancionatória, a semelhança da regra de incidência tributária, apresenta três funções: (i) compor a específica determinação da multa; (ii) medir a dimensão econômica do ato delituoso, e (iii) confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da infração. A primeira função permite apurar o montante da sanção. Na segunda, o valor adotado como base de cálculo busca aferir o quanto o sujeito ativo foi prejudicado (função reparadora) e para garantir eficácia a norma (função desestimuladora da conduta ilícita).*

*Por fim, a última função da base de cálculo atende a exigência de proporcionalidade entre o delito e a sanção. Se a conduta*

*visa coibir falta de pagamento de tributo, a base de cálculo apropriada é o montante não pago. Se, por outro lado, a conduta ilícita refere-se ao descumprimento de um dever instrumental não relacionado à falta de recolhimento de tributo, não seria razoável adotar essa grandeza como base de cálculo. Nessa mesma linha, a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas regras sancionadoras faz pressupor a identidade ou, pelo menos, a proximidade da materialidade dessas condutas ilícitas. Ou seja, sanções que têm a mesma base de cálculo devem, em princípio, corresponder a idêntica conduta ilícita.*

*Essas conclusões aplicadas à legislação tributária evidenciam o desarranjo na adequação das regras sancionadoras atualmente vigentes no imposto sobre a renda, em que ofensas a bens jurídicos de distintos graus de importância para o Direito são atribuídas penas equivalentes, sem que se atente ao princípio da proporcionalidade punitiva. A punição prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 pelo não-recolhimento do tributo (75% do imposto devido) é equivalente a punição prevista no mesmo artigo pelo descumprimento do dever de antecipar o mesmo tributo (75% do valor da estimativa). Em certos casos, a penalidade isolada chega a ser superior a multa de ofício aplicada pelo não recolhimento do tributo no fim do ano.*

*Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.*

*No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.*

*Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam "princípio da consunção".*

*Segundo as lições de Miguel Reale Junior: "pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem a violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime*



*progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave”.*<sup>4</sup>

*Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.*

*Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades – de mora e de ofício – na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena mais gravosa, já está considerado o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento.*

*Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal. Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Câmara, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre “**sobre a totalidade ou diferença de tributo**”, mas apenas sobre “**valor do pagamento mensal**” a título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, passível de redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência que se fazia necessária para tornar a punição proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.*

*No caso presente, em relação ao ano-calendário de 1998 a 2002, o relatório indica que a empresa foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação ao imposto de renda não recolhido ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida. Como exposto, essa dupla aplicação, por força do princípio da consunção, não pode subsistir.”*

<sup>4</sup> Instituições de Direito Penal. Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277



10

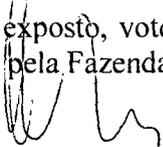
---

Portanto, a multa pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei, desde que não seja concomitante com a multa proporcional de ofício sobre o tributo devido e que, evidentemente, seja apurado saldo de tributo a pagar no final do período de apuração.

No presente caso, o contribuinte apurou prejuízos fiscais em alguns períodos de apuração e, quanto aos demais, efetuou espontaneamente o recolhimento dos tributos apurados no ajuste anual, fatos incontroversos nos autos. Logo, em se tratando de fatos geradores ocorridos antes da vigência da redação do art. 44 da Lei 9.430/1996 dada pela Lei 11.488/2007 é inaplicável a penalidade.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda.

  
Jorge Celso Freire da Silva //

## Voto Vencedor

Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Redator Designado

Tendo sido designado para redigir o voto vencedor, passo a delimitar sua abrangência em relação ao que foi decidido pelo Colegiado.

Para tanto, peço vênia para transcrever excertos do voto condutor da decisão recorrida (acórdão nº 1301-00.190, sessão de 26/08/2009), de cuja leitura extrai-se com clareza o ponto sobre o qual o entendimento do i. relator ficou vencido:

“(…)

*Não fosse o acima exposto que no meu entender já é suficiente para cancelar a exigência, é de se observar que a Recorrente apresentou os balanços - (fls. 219/255) e balancetes (fls. 825/1064) à fiscalização no decorrer do procedimento, os quais não foram considerados pelo fato de não se encontrarem transcrito no Livro Diário e Lalur (balancetes), ou seja, mera formalidade, pois, com a apresentação dos balancetes, já era possível a fiscalização determinar se as antecipações efetuadas pela contribuinte excedem o valor do imposto devido, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.*

*E mais, é de se observar que mesmo nos meses em que a contribuinte transcreveu nos Livros Diários os balanços e as demonstrações de resultados (fls. 219/255), a fiscalização procedeu à exigência da Multa Isolada - 31.12.98, 31.12.99, 31.12.00, 31.12.01 e 31.12.02, embora constatado que nos anos-calendário de 1998, 2001 e 2002, as antecipações e/ou compensações eram superior ao imposto efetivamente devido, e o fato da ocorrência de prejuízos fiscais nos anos-calendário de 1999 e 2000, conforme se depreendem das DIPJs anexas as fls. 405/616, do auto de infração.*

*Quanto a Multa Isolada relativa aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003, a despeito de entender que a mesma pode e deve ser exigido dentro do próprio ano-calendário, quando constatado pela fiscalização que o contribuinte deixou de proceder as antecipações efetivamente devidas, no presente caso não há como aplicá-las.*

*Isto porque, conforme se depreende dos autos (fls. 390/404), a contribuinte apresentou à fiscalização os balancetes dos referidos meses, tendo sido apurado prejuízo em todos eles, embora sem os ajustes que porventura deveriam ter sido efetuados no Lalur.” (destaques acrescidos)*

Da leitura dos excertos acima transcritos, verifica-se que com relação aos anos-calendário de 1999 e 2000, bem como aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2003,

*[Handwritten signature and initials]*

foi apurado prejuízo fiscal, tendo o Colegiado, por maioria de votos, acompanhado o i. relator, afastando a multa isolada.

Entretanto, com relação aos anos-calendário de 1998, 2001 e 2002, em que houve a apuração de resultados positivos e o recolhimento de estimativas, o i. relator, ora vencido, considerou que as estimativas não mais poderiam ser exigidas em face de o lançamento ter sido efetuado após o encerramento dos respectivos períodos de apuração, ou seja, no ano de 2003, sendo esse o ponto sobre o qual a maioria do Colegiado discordou e sobre o qual passo a discorrer.

A jurisprudência desta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF tem-se firmado no sentido de que as antecipações não recolhidas no curso do ano em que seriam devidas somente podem ser exigidas, em anos subsequentes, até o montante do tributo apurado para aquele exercício, significando dizer que não seriam exigíveis no caso de resultados negativos ou em valores excedentes ao tributo efetivamente devido, declarados na DIPJ.

Dessa forma, o entendimento majoritariamente abraçado pelo Colegiado é o de que referida multa pode ser exigida após o encerramento do exercício em que as antecipações seriam devidas, cuja base de cálculo, porém, fica limitada ao valor do tributo apurado no período-base de incidência, ou seja, sobre os valores não antecipados e que seriam suficientes à quitação do tributo efetivamente devido, consoante decisões assim ementadas:

Processo nº 10680.005834/2003-12

Acórdão nº CSRF/01-05.552 – sessão de 04/12/2006

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

Processo nº 10930.005173/2003-28

Acórdão CSRF nº 9101-00.110 – sessão de 11/05/2009

*“RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA – MULTA ISOLADA. A exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário, ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o*



13

*recolhido por estimativa, hipótese não ocorrente quando o contribuinte apura prejuízo no final do exercício. (...)."*

Nessa mesma linha esta 1ª Turma da CSRF proferiu decisão no acórdão nº 9101-001.574, sessão de 24/01/2013, PA 10120.002017/2004-21, da minha relatoria, assim ementado:

*"RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. APLICABILIDADE APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO-BASE. A multa isolada pode ser exigida após o encerramento do exercício em que as antecipações seriam devidas, estando o valor da sua base de cálculo limitada ao montante do tributo efetivamente devido, apurado no encerramento desse exercício."*

Esses são os fundamentos que me levaram a dar parcial provimento ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, para que seja considerada devida a multa isolada lançada de ofício, limitada, porém, ao montante do tributo efetivamente devido, apurado no encerramento de cada um dos exercícios correspondentes aos anos-calendário de 1998, 2001 e 2002.

É como voto.

  
Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz

11

