



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

Processo nº 10410.004654/2002-12
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.604 – 1ª Turma
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA POR INSUFICIÊNCIA NO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado S/A LEÃO IRMÃOS AÇÚCAR E ÁLCOOL

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.

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE E MÉRITO. ETAPAS DISTINTAS. MOMENTO DE RECONHECIMENTO DE NULIDADE.

O mérito do recurso especial, e eventual nulidade, só podem ser apreciados caso seja superado o exame de admissibilidade, primeira etapa e estreito filtro processual. Caso não seja demonstrada divergência na interpretação da legislação tributária nos termos do regimento interno, consolida-se coisa julgada administrativa, fazendo com que não seja possível reconhecer a nulidade de ofício durante a etapa do exame de admissibilidade. Apenas na etapa seguinte, no exame do mérito, quando se aplica o direito, em que o julgador tem plena liberdade de firmar sua convicção e não fica restrito aos fundamentos das partes, que se pode, ao identificar a situação de vício insanável, reconhecer eventual nulidade ou aplicar entendimento sumular.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra, que negaram provimento em relação ao ano-calendário 1999. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(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, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela FAZENDA NACIONAL (e-fls. 3250/3258) em face da decisão proferida no Acórdão nº 107-08.869 (e-fls. 3202/3226), pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 24/01/2007, integrada pela Acórdão de Embargos nº 1103001.085, de 30/07/2014, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

Resumo Processual

Na autuação fiscal tratou de duas situações: (1) infração relativa à provisões não autorizadas nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000 e (2) multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal nos anos-calendário de 1997, 1999, 2000 e 2001, por falta de contabilização no Livro Diário e no LALUR dos Balanços ou Balancetes de Suspensão/Redução mensais.

Após apreciar a impugnação apresentada pela Contribuinte, a primeira instância (DRJ) julgou o lançamento procedente.

A turma ordinária do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar na integralidade a exação fiscal relativa às provisões não autorizadas, e manter parcialmente a multa isolada para os anos-calendário de 2000 e 2001.

Foi interposto pela PGFN recurso especial, admitido por despacho de exame de admissibilidade. A Contribuinte não apresentou contrarrazões.

A seguir, maiores detalhes sobre a autuação fiscal e da fase contenciosa.

Da Autuação Fiscal

Tratou a autuação fiscal de duas infrações: (1) provisões não autorizadas nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000 e (2) multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ nos anos-calendário de 1997, 1999, 2000 e 2001.

No Termo de Constatação e Verificação Fiscal (e-fls. 57/58), relata a autoridade autuante que, apesar de a Contribuinte ter feito opção pelo regime de lucro real anual, não foi encontrada contabilização dos Balanços ou Balancetes de Suspensão/Redução mensais, e tampouco a transcrição no LALUR, razão pela qual foi apurada a estimativa mensal não recolhida, conforme planilhas de e-fls. 53/56.

Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 06/40) para lançamento do principal relativo à infração provisões não autorizadas, e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 404 e segs.). O lançamento fiscal foi julgado procedente pela 3ª Turma da DRJ/Recife, nos termos do Acórdão nº 9.575, de 24/09/2004, (e-fls. 1346 e segs.), conforme ementa a seguir:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ

Exercicio: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001.

Ementa -PROVISÃO INDEDUTÍVEL. Na determinação do lucro real; somente são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas na legislação do imposto de renda, sendo passíveis de glosa as despesas para a constituição de provisões sem amparo legal.

INCONSTITUCIONALIDADE. ESFERA ADMINISTRATIVA. COMPETÊNCIA. Incabível a argüição de inconstitucionalidade na esfera administrativa visando afastar obrigação tributária regularmente constituída, por transbordar os limites de competência desta esfera, o exame da matéria do ponto de vista constitucional.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. Uma vez constatado que o contribuinte deixou de efetuar o recolhimento obrigatório do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, sem demonstrar que este não era devido, é cabível o lançamento da multa de ofício isolada, mesmo que tenha sido apurado prejuízo no ano-calendário correspondente.

PERÍCIA CONTÁBIL: Descabe perícia quando as informações necessárias à fundamentação da autuação encontram-se nos autos e os termos processuais forem confeccionados em estrita observância da legislação aplicável.

AUTO REFLEXO. CSLL O decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 1366/1378), apreciado pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 24/01/2007. O Acórdão nº 107-08.869 (e-fls. 3202/3226) deu provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar, na integralidade, a infração relativa às provisões não autorizadas, e manter parcialmente a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal para os anos-calendário de 2000 e 2001.

Entendeu a decisão recorrida que para os anos-calendário de 1997 e 1999, como a Contribuinte apurou prejuízo ao final do ano-calendário, não caberia cobrança da estimativa mensal e para os anos de 2000 e 2001, a estimativa mensal teria como base de cálculo limite o valor de imposto apurado na declaração. A decisão foi assim ementada:

IRPJ/CSLL - PROVISÕES TEMPORARIAMENTE INDEDUTÍVEIS - GLOSA - POSTERGAÇÃO - CARACTERIZAÇÃO - INSUBSISTÊNCIA DO LANÇAMENTO - Provado nos autos do processo que o contribuinte, em períodos base posteriores, apurou lucros tributáveis, caracterizando a denominada postergação, o lançamento de tributo somente pode ser realizar pelo valor líquido, . apurado segundo as diretrizes do PN 2/96.

IRPJ - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS - ANOS A CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS - LIMITE - Após o encerramento do ano calendário, a .base de cálculo para efeitos de aplicação da multa isolada tem como limite os saldos de tributos a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível, a sua imposição, consequentemente, na inexistência de bases.

A decisão foi embargada pela PGFN (e-fls. 3231/3227). Os embargos foram acolhidos parcialmente para correção de erros materiais, nos termos do Acórdão de Embargos nº 1103-001.085 (e-fls. 3242/3247), da 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, na sessão de 30/07/2014, cuja ementa é transcrita na sequência:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Os embargos de declaração são cabíveis quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma (art.65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF). No caso concreto, cabe a retificação da redação do resultado do julgamento, sem implicar efeitos infringentes, apenas para consignar que o provimento do recurso voluntário foi parcial, nos termos do respectivo voto condutor.

*EMBARGOS. ERRO MATERIAL. RETIFICAÇÃO.
POSSIBILIDADE.*

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita podem ser objeto de retificação, nos termos do art.66 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, acolher parcialmente os embargos e dar-lhes provimento para (i) alterar a redação do dispositivo do acórdão nº 10708.869, de 24/1/2007, para: “Acordam os membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes dar provimento parcial ao recurso para excluir a exigência relativa à glosa de despesas para constituição de provisão, por unanimidade de votos, e para reduzir a multa isolada, por maioria de votos, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.” e (ii) retificar a inexatidão material, constante da página 22 do voto condutor do acórdão (fls.3.202) de forma que onde se lê “Nesse contexto, ano calendário de 1997 não é cabível a imposição de multa isolada, porquanto consta, às fls. 45, a Ficha 7 da DIPJ, demonstrando a inexistência de tributo a pagar”, leia-se “Nesse contexto, ano calendário de 1997 não é cabível a imposição de multa isolada, porquanto consta, à fl.84, a Ficha 7 da DIRPJ, demonstrando a inexistência de tributo a pagar”.

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 3250/3258), no que requer pelo restabelecimento das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativa mensal, por entender que a lei prevê sua exigência mesmo na ocorrência de apuração de prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, e não impôs restrições à aplicação após o término do ano-calendário.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 3261/3264 deu seguimento ao recurso.

Devidamente intimada (e-fls. 3270/3271), a Contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Matérias Preclusas.

A decisão recorrida afastou integralmente a **infração 1**, relativa às provisões não autorizadas nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000, e manteve parcialmente a **infração 2**, multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, por falta de contabilização no Livro Diário e no LALUR dos Balanços ou Balancetes de Suspensão/Redução mensais, para os anos-calendário de 2000 e 2001.

Vale transcrever excerto do voto:

Quanto ao ano-calendário de 2000, a análise da DIPJ de fls. 251/252, aponta a existência, ao final do exercício, de tributo a recolher (Ficha 17, fls. 268), no montante de R\$ 417.547,44, sendo certo que, diversamente do que se verificou no ano calendário anterior, não há evidências na DIPJ da existência de balanços/balancetes que justificariam o não recolhimento de estimativas. Pelo contrário, na DIPJ há apenas o registro na Ficha 16, mês a mês, da receita bruta auferida.

Mas, na esteira da jurisprudência deste Colegiado, considerando que o IRPJ devido no ajuste é equivalente a R\$ 417.547,44, a multa devida a título de estimativa, resultante da aplicação do percentual de 50% sobre a contribuição apurada, deve ser reduzida para R\$ 208.773,72.

(...)

Por fim, quanto ao ano calendário de 2001, a análise da DIPJ de fls. 299/349, também aponta a existência, a final do exercício, de tributo a recolher (Ficha 12A, fls. 312) no montante de R\$ 191.506,58, sendo certo que, também aqui, não há evidências na DIPJ da existência de balanços/balancetes que justificariam o não recolhimento de estimativas. Pelo contrário, na DIPJ, na Ficha 11, mês a mês, os resultados estão zerados.

Assim, na esteira da jurisprudência deste Colegiado, considerando que o IRPJ devido no ajuste do ano calendário de 2001 é equivalente a R\$ 191.506,58, a multa devida a título de estimativa, resultante da aplicação do percentual de 50% sobre a contribuição apurada, deve ser reduzida para R\$ 95.753,29.

(...)

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para que:

1. Dos lançamentos de ofício de IRPJ e de CSLL, se exclua o crédito tributário decorrente da exigência tipificada como Provisões Não Autorizadas, e

2. Do lançamento de ofício de IRPJ, seja reduzida a multa isolada para o montante de R\$ 304.527,01, mantendo-se no mais o crédito tributário exigido. (grifei)

Registre-se que o valor de R\$304.527,01, é precisamente a soma das multas isoladas mantidas relativas aos anos-calendário de 2000 e 2001, respectivamente (R\$208.773,72 + R\$95.753,29).

Ambas as partes foram intimadas.

A Contribuinte não interpôs recurso especial.

Por sua vez, a PGFN interpôs recurso especial manifestando-se apenas a respeito do afastamento parcial da **infração 2**.

Portanto, verifica-se que não houve contestação por parte da PGFN em relação à matéria tratada na infração 1, e tampouco por parte da Contribuinte em relação à manutenção parcial da infração 2 em relação aos anos-calendário de 2000 e 2001.

Nesse sentido, **são matérias preclusas e fora ao alcance do presente julgamento:**

1) **infração 1** na sua totalidade;

2) **infração 2**, na parte em que foi mantida a multa isolada para os anos-calendário de 2000 e 2001, qual seja, do lançamento de multa isolada de IRPJ no valor de R\$304.527,01, a ser acrescido de juros moratórios.

Admissibilidade.

Delimitada a matéria devolvida, passo ao exame da admissibilidade.

Em memoriais e na sustentação oral realizada na sessão de dezembro de 2016, reclamou a impugnante que a situação da decisão recorrida seria diferente daquela apresentada nos paradigmas.

Isso porque nos presentes autos os balanços de suspensão teriam sido apresentados, e foram recusados porque não estariam transcritos no Diário ou no LALUR.

Não é o que se verifica no voto da decisão recorrida, do qual transcrevo a parte que interessa:

Diga-se, por derradeiro, que a não aceitação dos sintéticos balanços/balancetes nos anos calendários de 2000 e 2001, anexados aos autos do processo somente com a impugnação, no caso concreto, não se verificou, apenas, porque que estes não teriam sido transcritos no livro Diário ou no LALUR, mas, sim, pela circunstância de que estes não tiveram a sua existência comprovada quando da fiscalização, sendo certo, como antes

assinalado, que os registros das DIPJ's militam contra a sua inexistência naquela oportunidade, bem como, ainda, pela circunstância de que a recorrente, ao fim e ao cabo, ao longo dos anos calendário em consideração apurou resultados positivos e, portanto, deveria ter feito recolhimentos a título de estimativas. (grifei).

Verifica-se que a decisão demonstra dúvida razoável sobre a existência dos balanços/balancetes no decorrer da ação fiscal.

Na realidade, o exame da decisão recorrida revela que

(1) afastou as multas isoladas para os anos-calendário de 1997 e 1999 na integralidade porque havia inexistência de tributo a pagar (apurou-se **prejuízo fiscal**); e

(2) afastou parcialmente as multas isoladas para os anos-calendário de 2000 e 2001 porque **a base de cálculo apurada após encerramento do ano-calendário não pode exceder a apuração anual do tributo.**

Por sua vez, os acórdãos paradigmas (nº 108-06.571, da 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes e nº 1401-00.429, da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF) tratam das seguintes situações, descritas no despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 3261/3264):

Já o paradigma inicial fixou:

a) “Entretanto, o lançamento não é relativo ao fato de ter a Receita Federal deixado de arrecadar algum valor, em caráter definitivo. Aliás, se fosse, deveria ser exigido o tributo correspondente, acrescido de multa de ofício e juros moratórios.

b) **A mens legis é única e tão somente no sentido de punir o indivíduo que não cumpre a sua obrigação de recolher o IRPJ e a CSL, pelo regime de estimativa, ainda que encerrado o ano-base com prejuízo (e base de cálculo negativa).** E essa punição é a multa do art. 44 da Lei 9430/96.

c) (...)

d) Portanto, não faz parte da hipótese normativa a situação de encerrar o período-base com lucro tributável; a premissa da aplicação da multa isolada é desobedecer o recolhimento por estimativa, apenas”. *(negritou-se)*

E o segundo estalão, na condução do voto vencedor:

→ “Assim, em virtude da legislação referida, ao optar pela apuração dos lucros com base no real anual a contribuinte ficou obrigada a antecipar o pagamento do imposto de renda e da contribuição social, recolhendo-os mensalmente, por estimativa.

→ A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de

satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. **A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal**” (negritou-se).(grifos originais)

Em ambos os casos tratou-se da possibilidade de aplicação de multa isolada em debate ainda que o final do período de apuração resultar em prejuízo fiscal, e não se impôs nenhum limitador para a determinação da base de cálculo.

Nesse sentido, adoto as razões do mencionado despacho de exame de admissibilidade, 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** do Recurso Especial da PGFN.

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 (e-fls. 57/58):

1 - Ao analisarmos as declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos períodos acima, verificamos que a empresa optou pela apuração do Lucro anual, com Base na Receita Bruta e Acréscimos e/ou com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução.

2 - Ao verificarmos os Livros Diário (cópias dos termos de abertura e encerramento anexas às fls. 351 a 400) não encontramos contabilização dos Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução mensais, conforme determinação legal (art. 12, parágrafo 5º da IN nº 93/97).

3 - Outrossim, não encontramos transcrição dos referidos balanços ou balancetes de suspensão/redução no Livro de Apuração do Lucro Real (cópias às fls. 351 a 365).

4 - Sendo assim, estamos cobrando a multa por falta do recolhimentos das estimativas conforme determinação legal, através de cálculo feito no aplicativo Papéis de Fiscalização.

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

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.

fiscal até o limite apurado de IRPJ a pagar, pautando-se nas seguintes conclusões (e-fls. 3223/3225):

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

1 - as penalidades, 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.

2- a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;

3- tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;

4- a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;

5 - o tributo devido ao final do exercício 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;

6- os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa.

7 - após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo devido devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;

8- antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais."

Nesse contexto, ano calendário de 1997 não é cabível a imposição da multa isolada, porquanto consta, às fls. 45, a Ficha 7 da DIPJ, demonstrando a inexistência de tributo a pagar.

No ano calendário de 1999, pela análise da DIPJ constante às fls. 197/248, mais precisamente pela análise" da Ficha 10A (fls.204), verifica-se que a recorrente, no encerramento do ano calendário em questão, apurou prejuízo fiscal, sem embargo do fato, ainda, que a Ficha 12 aponta a existência de balanços/balancetes, porquanto nela se discrimina, mês a mês, resultados negativos, demonstrando, pois, a inexistência de tributo a pagar e, portanto, a impossibilidade de aplicação da multa isolada.

Quanto ao ano-calendário de 2000, a análise da DIPJ de fls. 251/252, aponta a existência, ao final do exercício, de tributo a

recolher (Ficha 17, fls. 268), no montante de R\$ 417.547,44, sendo certo que, diversamente do que se verificou no ano calendário anterior, não há evidências na DIPJ da existência de balanços/balancetes que justificariam o não recolhimento de estimativas. Pelo contrário, na DIPJ há apenas o registro na Ficha 16, mês a mês, da receita bruta auferida.

Mas, na esteira da jurisprudência deste Colegiado, considerando que o IRPJ devido no ajuste é equivalente a R\$ 417.547,44, a multa devida a título de estimativa, resultante da aplicação do percentual de 50% sobre a contribuição apurada, deve ser reduzida para R\$ 208.773,72.

(...)

Por fim, quanto ao ano calendário de 2001, a análise da DIPJ de fls. 299/349, também aponta a existência, a final do exercício, de tributo a recolher (Ficha 12A, fls. 312) no montante de R\$ 191.506,58, sendo certo que, também aqui, não há evidências na DIPJ da existência de balanços/balancetes que justificariam o não recolhimento de estimativas. Pelo contrário, na DIPJ, na Ficha 11, mês a mês, os resultados estão zerados.

Assim, na esteira da jurisprudência deste Colegiado, considerando que o IRPJ devido no ajuste do ano calendário de 2001 é equivalente a R\$ 191.506,58, a multa devida a título de estimativa, resultante da aplicação do percentual de 50% sobre a contribuição apurada, deve ser reduzida para R\$ 95.753,29.

São os fatos.

Aduz a Contribuinte, em memoriais, que o caso concreto demandaria a aplicação das Súmulas CARF nº 105 e 93.

Passo a examinar.

Transcrevo a Súmula CARF nº 105:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Conforme sítio do CARF, os acórdãos paradigmas que fundamentam a redação sumular são os de nº 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; e 1803-001.263, de 10/04/2012.

Da leitura dos paradigmas, resta evidente que, além de tratarem de autuações relativas a fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2007, quando foi alterada a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007), dispõem sobre situação em que se entende haver **concomitância** entre a multa isolada e a multa de ofício.

Vale transcrever a premissa expressa por um dos paradigmas (Acórdão nº 1102-00.748, e-fls. 1253 e segs. dos autos do processo nº 13884.003309/2005-18):

*No caso destes autos, constata-se que o valor da base de cálculo da multa isolada está **inserido** na base de cálculo da multa de ofício.*

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido. (grifei)

Isso porque se entendeu que a multa isolada e multa de ofício compartilhariam uma mesma materialidade, cognição do qual não compartilho, mas me rendo diante da interpretação vinculante da súmula em debate.

A situação é aquela quando a Fiscalização identifica a infração tributária principal e faz uma nova apuração anual da base de cálculo que será objeto de lançamento de ofício do IRPJ ou da CSLL. E, ao refazer a apuração da base de cálculo, também faz ajustes na apuração mensal a título de suspensão/redução dos balancetes, e, caso se identifique tributo a pagar, apura-se a base tributável de imposto por estimativa que deveria ser recolhido, a partir do qual se aplica o percentual para se calcular a multa isolada.

Ocorre que a presente autuação não trata dessa situação.

O lançamento fiscal resultado da infração tributária principal foi acompanhado apenas da multa de ofício. Por sua vez, o lançamento fiscal de multa isolada tomou como base de cálculo os valores já declarados pela Contribuinte, que não foram objeto da autuação principal.

Os balanços/balancetes de suspensão dos valores declarados, que permitiriam o não recolhimento da estimativa mensal, não foram transcritos no livro Diário, em desobediência ao § 1º do art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995², razão pela qual se aplicou a multa isolada.

O esquema gráfico a seguir ilustra a diferença:

² 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.

Premissa dos acórdãos paradigmas da Súmula nº 105		Autuação Fiscal		
Objeto da Autuação	Valores não oferecidos à tributação e objeto do lançamento fiscal ↓	Objeto da Autuação	Valores não oferecidos à tributação e objeto do lançamento fiscal ↓	Valores Declarados e que não foram objeto de lançamento fiscal do principal ↓
Incidência da Penalidade	Multa Isolada por Insuficiência de Estimativa Mensal e Multa de Ofício	Incidência da Penalidade	Multa de Ofício	Multa Isolada por Insuficiência de Estimativa Mensal

Portanto, a autuação relativa a multa isolada tratada nos presentes autos encontra-se fora do escopo tratado pela Súmula CARF nº 105:

Autuação Fiscal		
Objeto da Autuação	Valores não oferecidos à tributação e objeto do lançamento fiscal ↓	Valores Declarados e que não foram objeto de lançamento fiscal do principal ↓
	Multa de Ofício	Multa Isolada por Insuficiência de Estimativa Mensal
Incidência da Penalidade		
Escopo da Súmula		

Tanto que o lançamento da multa isolada em questão é de lançamento sem tributo, que se encontra assim tipificado no Auto de Infração (e-fl. 18):

ENQUADRAMENTO LEGAL:

Arts. 2º, 43, 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96.

Consta no art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996:

*Seção V**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições**Auto de Infração sem Tributo*

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Tendo em vista que é precisamente a situação tratada no lançamento da multa isolada, **não se aplica** ao caso concreto a Súmula CARF nº 105.

Passo a apreciar a incidência da Súmula CARF nº 93:

A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.

Conforme sítio do CARF, os acórdãos paradigmas que fundamentam a redação sumular são os de nº Acórdão nº 9101-001.578, de 24/01/2013; Acórdão nº 9101-001.325, de 24/04/2012; Acórdão nº 101-95.977, de 26/01/2007; Acórdão nº 1103-00.277, de 04/08/2010 e Acórdão nº 1201-00.732, de 07/08/2012.

Da leitura dos paradigmas, as autuações fiscais neles tratadas partem de duas premissas: **primeiro**, o contribuinte apresentou balancetes e escrituração no LALUR, tida como escrituração fiscal suficiente, e **segundo**, a apresentação deu-se no **decorrer da fiscalização**.

Transcrevo excertos dos acórdãos sumulares:

Acórdão	Ementa	Voto
1201.00.732	MULTA ISOLADA. FALTA DE TRANSCRIÇÃO DO BALANCETE DE SUSPENSÃO/REDUÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, quando o sujeito passivo apresenta	Uma vez que a motivação do lançamento nesta parte foi unicamente a falta de transcrição dos balancetes de suspensão no livro Diário, tendo a autoridade fiscal reconhecido que o contribuinte escriturou o Lalur e os referidos balancetes, os quais lhe foram entregues , correta a decisão da DRJ ao considerar improcedente o lançamento da multa isolada calculada sobre as

Acórdão	Ementa	Voto
	toda a escrita contábil e fiscal, refletindo a apuração do lucro real ou prejuízo fiscal do período, suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa. (grifei)	estimativas de IRPJ e CSLL. (grifei)
9101-001.578	CSLL RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO BALANCETE SUSPENSÃO/REDUÇÃO. MULTA ISOLADA. DESCABIMENTO. A simples falta de transcrição dos balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário configura descumprimento de obrigação acessória e não justifica a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, principalmente quando o contribuinte apresenta sua escrita contábil e fiscal, incluindo os balancetes à fiscalização. (grifei)	No presente caso, da análise dos autos, é possível verificar que o contribuinte efetuou todos os balancetes de suspensão/redução e, inclusive, apresentou a fiscalização quando intimado, conforme se verifica do termo de constatação fiscal que concluiu: “8. <i>Que os balancetes de suspensão do imposto de renda apurado com base no lucro real encontram-se, nos Livros Balancetes dos referidos anos-calendários</i>”. (grifei)
9101-001.325	MULTA ISOLADA. NÃO INCIDÊNCIA. MERA AUSÊNCIA DE TRANSCRIÇÃO DOS BALANCETES NO LIVRO DIÁRIO. ACESSO PELA FISCALIZAÇÃO. Não enseja, por si só, a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a mera ausência de transcrição dos balancetes no livro diário, sobretudo tendo em vista que a fiscalização teve efetivo acesso a eles. (grifei)	No caso dos autos, tem-se que, não obstante, de fato, não tenha havido a transcrição dos balancetes mensais para efeito de suspensão ou redução do IRPJ devido por estimativa, a fiscalização teve efetivamente acesso aos referidos balancetes. E mais, relativamente a cada balancete levantado, foi apurado o lucro real do respectivo período, “<i>sendo que as adições, exclusões e compensações computadas na apuração do lucro real, correspondentes a cada balancete, constam discriminadamente na parte A do Livro de Apuração do Lucro Real-LALUR, para fins de demonstração do lucro real do período em curso, conforme determina a legislação</i>”, conforme asseverado pelo contribuinte nos autos. (...) Neste sentido, é de se ter que, sobretudo

Acórdão	Ementa	Voto
		em face da apresentação, pelo contribuinte, dos balancetes em questão, tendo acesso a eles, a autoridade fiscal, não se deve considerar mesmo a incidência da multa em questão. (grifei)
101-95.977	IRPJ - CSLL - RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA - MULTA ISOLADA - A falta de transcrição dos balanços de redução/suspensão no Livro Diário, não se consubstancia em fato gerador de imposto, caracterizando, tão somente, descumprimento de obrigação acessória, sendo incabível portanto, a aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, quando o sujeito passivo apresenta a escrituração contábil e fiscal bem como os balanços/balancetes de suspensão ou redução das antecipações. (grifei)	Destaque-se que a contribuinte apresentou à fiscalização e fez juntar aos autos os citados balancetes mensais que a dispensaram do recolhimento dos tributos em questão. Tanto isso é verdade que a própria autoridade fiscal fez constar no auto de infração. (grifei)

Situação diferente da tratada nos presentes autos, em que a escrituração não se revelou completa e tampouco os balancetes foram apresentados à autoridade fiscal. Transcrevo excerto do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 57/58):

ANOS-CALENDÁRIO 1997, 1999, 2000 e 2001.

1 - Ao analisarmos as declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica dos períodos acima, verificamos que a empresa optou pela apuração do Lucro anual, com Base na Receita Bruta e Acréscimos e/ou com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução.

2 - Ao verificarmos os Livros Diário (cópias dos termos de abertura e encerramento anexas às 351 a 400) não encontramos contabilização dos Balanços ou Balancetes de Suspensão/Redução mensais, conforme determinação legal (art. 12, parágrafo 5o da IN no 93/97).

3 - Outrossim, não encontramos transcrição dos referidos balanços ou balancetes de suspensão/redução no Livro de Apuração do Lucro Real (cópias às fls. 351 a 365). (...)

Portanto, diante da falta de identidade fática entre a presente autuação e os paradigmas sumulares, não há que se falar em aplicação da Súmula CARF nº 93 no caso concreto.

Passo ao exame do mérito.

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 substanciosas 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 incide, 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

Processo nº 10410.004654/2002-12
Acórdão n.º **9101-002.604**

CSRF-T1
Fl. 3.305

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