



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

Processo nº 10580.009835/2003-56
Recurso nº 144.377 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.576 – 1ª Turma
Sessão de 18 de maio de 2010
Matéria MULTA ISOLADA ESTIMATIVAS NÃO CONHECIDAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NORPET INDÚSTRIA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES DE EMBALAGENS PLÁSTICAS LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 2000, 2001 e 2002

Ementa: MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Viviane Vidal Wagner (Relatora), Leonardo de Andrade Couto e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Valmir Sandri.


CARLOS ALBERTO DE FREITAS BARRETO - Presidente.


VIVIANE VIDAL WAGNER - Relatora.


VALMIR SANDRI - Redator Designado

EDITADO EM: 20 JUL 2010

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Francisco Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, João Carlos de Lima Junior, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional com fundamento no art. 5º, II, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria nº 55, de 16/03/98.

A autuação corresponde à exigência de multas isoladas devidas em função de constatação de falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as respectivas bases de cálculo estimadas no período de janeiro de 2000 a agosto de 2002.

A Câmara recorrida, após afastar a alegação de direito de compensação sustentada pelo interessado na impugnação e na fase recursal, deu provimento ao recurso voluntário por considerar que não houve insuficiência de recolhimentos de estimativas ao final dos anos-calendário verificados, em razão da existência de recolhimentos de estimativa de IRPJ e CSLL maiores que o devido nos anos-calendário de 2000 e 2001, assim como de prejuízos fiscais no ano-calendário de 2002.

O acórdão recorrido traz a seguinte ementa:

IRPJ/CSLL - MULTAS ISOLADAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - Apurando o sujeito passivo valores a restituir e/ou prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL, ao final do ano-calendário, incabível a exigência das multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimentos de estimativa, após o encerramento dos correspondentes períodos da efetiva apuração do imposto ou contribuição. Recurso provido.

A Fazenda Nacional alega em seu recurso que a multa isolada aplica-se ao não recolhimento de estimativas (IRPJ e CSLL) sempre que não demonstrada sua desnecessidade em balanços ou balancetes de suspensão, mesmo que ao final do ano-calendário apure prejuízo fiscal, conforme o art. 44, §1º, IV, da Lei nº 9.430/96.

Em contrarrazões, o interessado limita-se a repisar os fundamentos da impugnação e do recurso voluntário quanto à existência de créditos não considerados de ofício pela fiscalização, já refutados pelo acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira VIVIANE VIDAL WAGNER

O recurso especial é tempestivo e, tendo sido observados os pressupostos de admissibilidade, dele conheço integralmente. Passo a analisar suas razões.

A questão de fundo do recurso é a controvérsia sobre a incidência de multa isolada após o encerramento do exercício quando apurado prejuízo fiscal ou sobre a diferença entre o imposto devido e o que deixou de ser recolhido antecipadamente.

A opção pela sistemática das estimativas mensais é concedida ao contribuinte como uma faculdade pela Lei nº 9.430, de 1996, em seu 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.

§ 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 (g n)



A alegação da recorrente quanto à forma de apuração do imposto de renda pela recorrida não se justifica, em razão da expressa previsão legal contida no §3º do art. 2º, acima transcrito.

A regra é o pagamento com base no lucro líquido apurado no trimestre, a exceção é a opção feita pelo contribuinte de recolhimento da contribuição e adicional determinados sobre base de cálculo estimada, quando deverá apurar o lucro ao final do ano-calendário. Ao optar, está aceitando as regras vigentes.

A circunstância de que o fato gerador do imposto de renda da pessoa jurídica e da CSLL não se forma instantaneamente, mas ao longo de determinado período de tempo, definido pela sistemática de apuração, foi considerada pelo legislador ao prever o dever de antecipar quando se opta pela apuração anual.

O art. 6º, §1º, da Lei nº 9.430/96 descreve a sistemática de apuração do imposto devido apurado na forma das estimativas mensais, esclarecendo que o imposto pago a maior em um período pode ser utilizado para compensar o imposto a ser pago a partir do mês de abril subsequente ou restituído, após a entrega da declaração, conforme transcrito:

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.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente (g.n.)

Paga-se e repete-se. Mas há uma maneira de se evitar isso.

De acordo com o art. 35 da Lei nº 8.981, de 25.01.95, com a redação da Lei nº 9.065/95, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir o IRPJ ou a CSLL devida, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago durante o ano excede o valor do imposto de renda ou da contribuição social, inclusive adicional, calculados com base no lucro líquido do período em curso, *in verbis*:

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 O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.~~

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1965)

Verificada a inexistência de balancetes de suspensão ou redução, confirma-se a obrigatoriedade da recorrida aos recolhimentos mensais por estimativa e constata-se o seu descumprimento.

Nos casos de ausência de recolhimento das estimativas mensais, a partir de 01.01.1997, a lei prevê a incidência de multa isolada à alíquota de 50% sobre o valor apurado no mês, com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas. [...]

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.

Da literalidade do texto legal se extrai a regra de que a apuração de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa não elide a multa isolada.

Considerar que a apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL ao final do ano-calendário correspondente, sem o levantamento de balancetes de suspensão ou redução, elidiria a multa isolada, no meu entender, respeitadas as posições em contrário, é interpretar *contra legem*.

Do mesmo modo, entendo que não se justifica restringir a base de cálculo da multa isolada ao imposto apurado no final do período de apuração, imputando-se a multa apenas à diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa recolhida, como faz o acórdão recorrido.

A multa isolada deve ser aplicada pela fiscalização ao detectar a falta de recolhimento do tributo estimado a cada mês. Trata-se de sanção por ato ilícito, qual seja, o descumprimento de regra de recolhimento de imposto ou contribuição social estimada. Não se trata de mera antecipação do tributo devido, já que o fato gerador do imposto e da contribuição social apurado anualmente apenas irá se configurar em 31 de dezembro do ano-calendário.

As razões do legislador ao instituir a imposição de recolhimentos por estimativa no caso de apuração anual do imposto de renda da pessoa jurídica e da CSLL, passam por questões de ordem pública, já que os tributos são a principal receita financeira do Estado.

O legislador optou por antecipar o momento de entrada dos recursos nos cofres públicos quando a pessoa jurídica escolhe a tributação anual do lucro, facultativamente à regra da tributação trimestral, de modo a garantir a entrada de recursos dentro do próprio ano-calendário de apuração.

O descumprimento desse dever de antecipação deve ser sancionado na forma da lei, independentemente do valor do imposto ou contribuição calculada ao final do exercício, ou mesmo da existência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa. A única exceção aberta pelo legislador é a apresentação de balancetes de suspensão ou redução que demonstrem que o valor pago já seria maior do que o devido.

Assim, quando o contribuinte faz a opção pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, a antecipação é obrigatória, independentemente do valor do tributo apurado ao final do ano-calendário ou da apuração de prejuízo.

Tributo tem natureza jurídica distinta de multa. O conceito de tributo está expresso no art. 3º do CTN e o conceito de multa pode ser deduzido, *a contrario sensu*, do mesmo dispositivo. Enquanto o tributo decorre de um ato lícito, caracterizado pelo fato gerador, a multa decorre da realização de um ato ilícito, pelo descumprimento de um dever legal. Ambos criam para o Estado o direito ao recebimento de um crédito tributário.

A falta de recolhimento do imposto ou contribuição social estimada a cada mês gera a sanção tributária denominada multa isolada por falta de recolhimento da estimativa. Sua natureza de penalidade pecuniária é característica que evidencia seu papel no sistema jurídico tributário brasileiro.

Cabe aqui transcrever a interessante lição de Paulo de Barros Carvalho (1996, p.354), *in verbis*:

“As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do



comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam, sensivelmente, o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária."

O entendimento consubstanciado no acórdão recorrido, no sentido da impossibilidade de cobrança da multa isolada após o encerramento do exercício em caso de prejuízo ou de forma limitada ao valor do imposto ou contribuição devida, retira o efeito psicológico da sanção e abre a possibilidade ao contribuinte de deixar de recolher antecipadamente ou de levantar os balancetes mensais para apenas apurar o lucro real ao final do exercício e recolher o tributo eventualmente apurado naquele momento. Nesse caso, as estimativas deixariam de ser recolhidas sem qualquer sanção.

Ainda que o lançamento ocorra posteriormente ao encerramento do ano-calendário objeto de fiscalização, como frequentemente ocorre, a base de cálculo das estimativas continua sendo o tributo estimado mensalmente, já que a infração é específica. Caso contrário, estar-se-ia equiparando a multa isolada à multa de ofício, o que, definitivamente, não parece ser o sentido da lei.

Entendo que não há que se confundir a base de cálculo da multa isolada e a base de cálculo de eventual multa de ofício, já que, em caso de opção pela sistemática das estimativas, o tributo não é apurado trimestralmente ou anualmente, sendo sua base de cálculo a estimativa mensal calculada a partir da receita bruta.

A nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que alterou o percentual da multa isolada de 75% para 50%, veio reforçar a distinção entre aquela e a multa de ofício incidente, esta, sim, sobre o imposto ou contribuição devidos ao final do período de apuração. A redução aplica-se retroativamente para alcançar os lançamentos ainda não definitivamente constituídos.

Ademais, em sendo isolada, pela sua própria natureza, não deve haver qualquer vinculação com o tributo devido ao final do exercício.

Ao recolher o tributo estimado mensalmente, o contribuinte cumpre o dever legal decorrente da sua própria opção pela apuração anual do lucro.

A controvérsia quanto à interpretação de norma jurídica, ainda mais em se tratando de matéria tributária, de legalidade estrita, acaba atingindo a alçada constitucional.

No caso sob análise, alegações de violação ao princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade ou, ainda, apelos contra eventual injustiça da cobrança, para afastar a incidência da norma legal, não merecem acolhida na esfera administrativa.

A interpretação da legislação tributária deve ser sistemática e, ainda, teleológica. Todavia, não é possível dar à norma tributária uma interpretação que lhe retire a eficácia ao ponto de afastá-la do mundo jurídico, total ou parcialmente, chegando-se a um resultado abrogante, ainda que indiretamente.

A função do julgamento na esfera administrativa não abrange a manifestação sobre eventual inconstitucionalidade da legislação tributária, consoante a regra prevista no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno do Carf aprovado pela Portaria MF nº 256, de

22.06.2009. O papel de declaração de inconstitucionalidade da norma é restrito aos órgãos judiciários.

Nesse sentido dispõe a Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Deve ser ainda observada a Súmula Vinculante nº 10, do Supremo Tribunal Federal, que assentou o entendimento de que: “Viola a cláusula de reserva de plenário (cf. artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte”.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial, para manter a exigência, reduzindo a multa isolada apurada ao patamar de 50%, na forma da Lei nº 11.488/2007.



VIVIANE VIDAL WAGNER - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro VALMIR SANDRI

Com a devida *vênia* ao entendimento esposado no substancial voto proferido pela Ilustre Relatora para manter a exigência da Multa Isolada, tenho opinião divergente, ou seja, entendo que depois de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade ora guerreada, não há como subsistir tal exigência, pois interpreto que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44 da Lei 9.430/96, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante o ano-calendário em curso, tendo em vista que, com a apuração do tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

Portanto, com o encerramento do ano-calendário objeto das antecipações, surge, a partir daí, uma nova base impositiva, ou seja, a base que irá suportar o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário, surgindo assim a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º, do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal, até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas pecuniária por descumprimento de obrigação acessória.

Assim, a despeito da contribuinte ter deixado de recolher o imposto devido por estimativas em determinados meses nos anos-calendário de 2000 e 2001, bem como, por ter apurado prejuízos fiscais e bases negativas no ano-calendário de 2002, o fato é que a exigência da referida penalidade somente foi consubstanciada no mês de outubro de 2002, quando já conhecida a respectiva base de cálculo e o imposto efetivamente devido, porquanto, impossível no meu entendimento, coexistir num determinado momento (ocasião do lançamento), duas bases de cálculo para uma mesma exação, ou seja, uma com base nas estimativas mensais e outra ao final do ano-calendário, razão porque, entendo que não há como subsistir tal penalidade.

Não fosse isso, há outro fato que coloco aqui de forma isolada - entendimento pessoal - para o afastamento da presente exigência, qual seja, falta de embasamento legal para a sua aplicação, eis que o dispositivo legal que lhe dava supedâneo - inciso IV, §1º, do art. 44 da Lei n. 9.430/96, restou revogado pelo art. 14 da Lei n. 11.488/2007, apagando, portanto, os efeitos do ato que antes era considerado ilícito, em respeito ao princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades tributárias, *ex vi* do disposto no art. 106, do CTN.



Vejamos o que diz o art. 14 da Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, *verbis*:

Art. 14. O art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:

“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:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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.

I - (revogado);

II - (revogado);

III - (revogado);

IV - (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

” (NR)



Ora, da análise do dispositivo acima transcrito, vê-se que o inciso IV, §1º, foi de fato revogado, sendo introduzida a partir da citada lei uma nova hipótese de penalidade no inciso II, do art. 44, da Lei n. 9.430/96 que antes inexistia, qual seja, multa isolada de 50% (cinquenta por cento), na ocorrência das hipóteses dos itens “a” e “b” do referido inciso

Ante o acima exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

É como voto.



VALMIR SANDRI - Redator Designado