



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

Processo nº 10670.000888/2008-15
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.776 – 1ª Turma
Sessão de 6 de abril de 2017
Matéria IRPJ - MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVA MENSAL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIA DE TÊCIDOS NORTE DE MINAS - COTEMINAS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator Designado

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

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), em que é parte **CIA DE TECIDOS NORTE DE MINAS - COTEMINAS** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrida**”), em face do acórdão nº **1102-001.290** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela então 2ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a aplicação da multa isolada decorrente de suposta insuficiência de recolhimento da estimativa mensal atinente a dezembro de 2003, em que a autuação fiscal ocorreu após o encerramento do respectivo ano-calendário e no qual foi apurado prejuízo pela pessoa jurídica.

Após ter a sua impugnação administrativa julgada improcedente pela DRJ, o contribuinte interpôs recurso voluntário, o qual foi provido pela Turma a quo, em decisão assim ementada (**e-fls. 858 e seg.**):

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa:

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. Conforme corrente jurisprudencial majoritária do CARF, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica 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 recolhido por estimativa.

Recurso voluntário provido.

A PFN interpôs recurso especial (**e-fls. 865 e seg.**), o qual foi conhecido pelo despacho de admissibilidade (**e-fls. 891 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 901 e seg.**), requerendo a manutenção do acórdão recorrido. Não houve oposição ao conhecimento do recurso especial.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator.

Em seu recurso especial, a recorrente demonstrou analiticamente a divergência jurisprudencial arguida, cumprindo com o que requer o art. 67 do RICARF. Compreendo, portanto, que o despacho de admissibilidade não merece reparos.

Em seu mérito, o presente caso exige que se compreenda a hipótese de incidência da multa isolada por ausência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSL. O acórdão *a quo* restou assim fundamentado, *in verbis*:

“Conforme corrente jurisprudencial majoritária desta Corte Administrativa, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidos mensalmente, somente se justifica 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 recolhido por estimativa.

(...)

Tal entendimento não merece reparos mesmo na vigência do art. 44 da Lei n. 9.430/1996 com a redação dada pela Lei n. 11.488/2007. Citado tema já foi apreciado por essa Turma de Julgamento, no Acórdão no 1102-001.226, por meio do qual se decidiu pela impossibilidade de aplicação da multa isolada na hipótese em que o contribuinte apura resultado negativo ao final do ano-calendário, mesmo após o advento da Medida Provisória no 351/07. Confira-se trecho do voto do Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, relator do citado acórdão:

“Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei no 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei no 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga a forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por

óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.”

Do exame dos autos é incontroverso o fato de que a Contribuinte apurou prejuízo fiscal no ano-calendário de 2003.”

Compreendo que o acórdão recorrido não merece reparos. Conforme a redação do art. 44 da Lei n. 9.430/96 vigente quando da ocorrência dos fatos em questão, a base de cálculo da multa isolada, após o encerramento do exercício, seria o tributo ou diferença do tributo devido. Na hipótese dos autos, em que não houve tributo ou diferença de tributo, não há base para o cálculo da multa isolada.

Portanto, a não aplicação da penalidade em discussão decorre da aplicação da lei. A punição pretendida no AIIM não encontra amparo legal.

Pode-se inclusive compreender acertada a decisão do legislador que enunciou as normas aplicáveis ao caso, garantindo que seja imposta penalidade pelo não recolhimento de estimativas apenas na hipótese de haver "tributo" exigível no caso concreto.

Importante observar o quanto disposto pela Súmula CARF n. 82: “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.” Ocorre que a multa (acessória) segue por esse mesmo caminho do tributo (principal). Após o fim do exercício fiscal sem o recolhimento da referida estimativa mensal, nem esta e nem a corresponde penalidade seriam cabíveis, devendo a fiscalização exigir o recolhimento do efetivo tributo (IRPJ e CSL) por ventura devido e não recolhido a seu tempo, com a multa cabível em razão desse atraso (qualificada, se for o caso). Após esse marco temporal, o bem jurídico em questão (estimativas mensais) deixa de ser exigível, bem como a corresponde penalidade que busca garantir a seu cumprimento espontâneo pelo contribuinte também não é mais exigida pelo legislador.

Assim como os respectivos tributos, as regras que impõem sanções pelo não recolhimento destes apresentam em suas hipóteses de incidência critérios materiais, espaciais e temporais. No caso da multa isolada ora em exame, o seu critério temporal está adstrito ao exercício fiscal em que uma determinada estimativa deveria ser apurada e recolhida pelo contribuinte e não o tenha sido. Apenas na hipótese da fiscalização exigir estimativas não apuradas e recolhidas no curso do exercício fiscal (até o dia 31.12) é que seria cabível a imposição da correspondente multa isolada.

Dessa forma, por todas as perspectivas que se analisem a matéria, especialmente por se tratar de período anterior à edição da Lei 11.771/2007, não há fundamento para a imposição da multa isolada no caso concreto.

Merecem destaque algumas decisões proferidas por esta CSRF, que igualmente compreenderam inaplicável aludida multa isolada após o encerramento do ano-calendário:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

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.

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. 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.

(Acórdão n. 01-05.875, de 25.06.2008)

Recurso especial negado.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 2001

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE

ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei IV 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 e estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

(Acórdão n. 9101-000.575, de 18.05.2010)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

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 sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

(Acórdão n. 9101-001.547, de 22.01.2013)

Por todo o exposto, voto por CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante as substanciosas razões apresentadas pelo relator, peço vênia para divergir quanto ao mérito.

A matéria devolvida trata da aplicação de multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, ainda que tendo o lançamento de ofício sido efetuado após o encerramento do ano-calendário e que a empresa tenha apurado prejuízo fiscal.

Sobre o assunto, vale discorrer, a princípio, sobre o lucro real.

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

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e

31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

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

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

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

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

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

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

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

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

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

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (grifei)

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

A sanção tem base legal.

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

Não há como desconsiderar o comando legal, até porque o CARF não tem competência para afastar a lei sob fundamento de inconstitucionalidade:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Enfim, cabe registrar que a matéria em discussão é **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.

Entender o contrário consumiria 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?

Processo nº 10670.000888/2008-15
Acórdão n.º **9101-002.776**

CSRF-T1
Fl. 923

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 de **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura