



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

Processo n° 10670.001153/2004-77
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-004.291 – 1ª Turma
Sessão de 11 de julho de 2019
Matéria Multa isolada por falta de recolhimento de estimativa
Recorrente INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS ITACOLOMY S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

IRPJ. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal

Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteadou.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por INDUSTRIAS ALIMENTÍCIAS ITACOLOMY S/A ("Contribuinte", e-fls. 190/239) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1801-00.265 (e-fls. 168/180), na sessão de 05 de julho de 2010, no qual o Colegiado decidiu negar provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

RENDIMENTOS. MÚTUO ENTRE COLIGADAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os rendimentos obtidos em operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas devem ser acrescidos à receita bruta para cálculo da base de incidência das estimativas mensais.

BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DO IMPOSTO. EMPREENDIMENTOS JUNTO À SUDENE

O benefício fiscal de redução do imposto previsto no artigo 14 da Lei nº 4.239, de 1963, foi extinto a partir de 1.º de janeiro de 2001 (MP 2.199, de 2001, art. 2º). In casu, a interessada somente veio a ter novamente reconhecido o direito ao benefício de redução de imposto, em 13 de fevereiro de 2003, por ato próprio do Delegado da DRF em Montes Claros/MG, razão pela qual, no ano-calendário 2002, não fazia jus à redução do imposto.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. CONSTATAÇÃO APÓS o ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. INCIDÊNCIA DE MULTA ISOLADA.

A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo sendo passível de ser exigida em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever - não observado - de recolher antecipações, mediante estimativas.

Recurso Voluntário Negado.

O litígio decorreu de lançamentos de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ nos períodos de março/2002 a dezembro/2002, em razão de irregularidades na sua apuração. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou parcialmente procedente o lançamento apenas para reduzir a multa isolada ao percentual de 50%, e esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 131/137). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 168/181).

Cientificada em 18/04/2012 (e-fls. 189), a Contribuinte interpôs recurso especial em 02/05/2012 (e-fls. 190/239) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 241/244, do qual se extrai:

O presente recurso especial atende aos pressupostos de tempestividade e legitimidade, tendo a matéria sido devidamente prequestionada.

Assim, passo a apreciação da admissibilidade.

Para análise do recurso, transcrevo as ementas dos acórdãos paradigmas, na parte que interessa ao presente exame:

Acórdão nº 1402-00.239

Ementa: MULTA ISOLADA NA FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. É inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração quanto o contribuinte apura prejuízo fiscal.

Acórdão nº 103-20.572

Ementa: CSLL - MULTA ISOLADA - ESTIMATIVAS - ANOS CALENDÁRIOS JÁ ENCERRADOS - LIMITE - Após o encerramento do ano-calendário, a base de cálculo para efeito de aplicação da multa isolada tem como limite os saldos da contribuição a pagar na declaração de ajuste, não sendo cabível a sua imposição no valor que exceder a este, conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De outra parte, está consignado na ementa do acórdão recorrido, igualmente no que pertine ao exame do aspecto questionado:

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONSTATAÇÃO APÓS o ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. INCIDÊNCIA DE MULTA ISOLADA.

A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo sendo passível de ser exigida em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever não observado – de recolher antecipações, mediante estimativas.

Trata-se da mesma matéria analisada nos acórdãos paradigmas e no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

A conclusão dos acórdãos paradigmas é a de que após o encerramento do exercício não cabe a exigência de multa isolada se o sujeito passivo apura base de cálculo negativa ao

final do exercício ou o imposto apurado ao final do exercício é inferior às estimativas apuradas. O acórdão recorrido, por seu turno, traz entendimento que é cabível a aplicação das multas isoladas, independente do resultado apurado ao final do exercício, pois estas têm natureza diversa da multa de ofício aplicada em face da insuficiência de recolhimentos do imposto apurado anualmente pelo lucro real.

Assim, entendo estar presente a divergência jurisprudencial apontada pela recorrente.

*Ante ao exposto, e tendo em vista que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial, opino no sentido de que se **DÊ SEGUIMENTO** ao presente recurso especial.*

Aduz a Contribuinte em seu recurso especial que os precedentes mencionados *fundamentam exaustivamente contra a aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-base*. Defende que a *antecipação do tributo tem a natureza de tributo, referindo-se, por óbvio, ao seu pagamento*, aspecto inclusive reconhecido em decisões do Superior Tribunal de Justiça. Logo, *se o fato gerador do tributo ocorre ao final do período de apuração, evidentemente que, ao ensejo, encerra-se o regime de antecipação por estimativa, descabendo falar numa retroação para penalizar o contribuinte eventualmente faltoso com este regime, já consumido pelo fato gerador efetivo*. Acrescenta que *não cabe somar penas que se conjugam na mesma origem, muito menos aplicá-las quando já se passou o momento e a justificativa de sua aplicação*. Pede, assim, que seja dado provimento ao recurso especial, *reformando-se a decisão recorrida e cancelando-se, definitivamente, o lançamento*.

Cientificada, a PGFN não apresentou contrarrazões (e-fls. 245/246).

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

As infrações imputadas no lançamento às e-fls. 5/18 repercutiram exclusivamente na apuração das estimativas de IRPJ devidas no ano-calendário 2002. Isto porque a Contribuinte: 1) não incluiu na base de cálculo mensal juros recebidos sobre operações com coligadas por equipará-los a receita de aplicação financeira de renda fixa para a qual não é exigido o cômputo na base estimada mensal, a teor do art. 225 do RIR/99; 2) aproveitou benefício de redução que perdera a eficácia em julho de 2002, assim não procedendo na apuração anual do IRPJ; e 3) calculou incorretamente o adicional do imposto de renda, ampliando a isenção na apuração mensal. Assim, não houve exigência de IRPJ devido na apuração anual.

A multa isolada foi calculada originalmente no percentual de 75% sobre as parcelas não recolhidas das estimativas mensais, mas a autoridade julgadora de 1ª instância reduziu os valores devidos ao percentual de 50% que passou a estar previsto para a penalidade com a nova redação dada pela Medida Provisória nº 351/2007, ao art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A pretensão da Contribuinte em ver cancelada a penalidade aplicada não foi acolhida no acórdão recorrido, decidindo o Colegiado *a quo*, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Além de examinar as irregularidades cometidas no cálculo das estimativas mensais, o voto condutor do acórdão recorrido veicula fundamentos para refutar a defesa da Contribuinte contra a cabimento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais após encerrado o ano-calendário. Há no acórdão recorrido, inclusive, declaração de voto vencido que invoca os fundamentos do Acórdão nº 9101-00.167 para justificar a divergência e dar provimento ao recurso voluntário.

Em recurso especial tempestivamente interposto a Contribuinte aduz que a divergência está evidenciada no próprio acórdão recorrido, em seu voto vencido, mas aponta como paradigmas os Acórdãos nº 1402-00.239 e 1803-000.539, os quais analisaram exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas aplicada antes das alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 351/2007. A interessada ainda indicou o paradigma nº 9101-00.744, cujo descarte estava autorizado nos termos do art. 67, §5º do Anexo II do antigo RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009.

O exame de admissibilidade se debruçou sobre o paradigma nº 1402-00.239 e também citou o Acórdão nº 103-20.572, mas em patente erro material, vez que a ementa transcrita no despacho às e-fls. 190/239 corresponde àquela consignada no paradigma nº 1803-000.539.

Cabe observar, porém, que o paradigma nº 1402-00.239 não se presta a caracterizar a divergência suscitada porque a exoneração da multa isolada se deu em razão de o sujeito passivo ter apurado saldo negativo de IRPJ ao final do ano-calendário, como se vê na conclusão do voto condutor do referido julgado:

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

Verificado que o Contribuinte apurou saldo negativo de recolhimentos no final do período de apuração, dezembro de 2001, e que o lançamento ocorreu no ano de 2004, não há que se falar em exigência da multa de ofício isolada por falta de recolhimentos de estimativas mensais, deve ser negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento ao recurso voluntário.

A recorrente, inclusive, destaca do voto condutor do referido julgado excertos da citação nele consignada acerca do Acórdão CSRF nº 01-05.838 e que reportam, em verdade, a impossibilidade de aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas com a multa proporcional sobre o tributo não recolhido no ajuste anual, circunstâncias substancialmente distintas das presentes nestes autos.

Já o paradigma nº 1803-000.539 teve em conta lançamento no qual também foi constituída, apenas, multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, sem exigência da CSLL devida no ajuste anual que foi regularmente recolhida. Analisando as apurações dos períodos autuados, o Colegiado acompanhou o entendimento do Conselheiro Relator no sentido de que, como os recolhimentos estimados superaram em muito os valores

devidos no ajuste anual, e que houve *pagamentos suficientes à cobertura dos passivos complexivamente apurados, ainda que realizados segundo proporções menores que as definidas em lei, as eventuais faltas de recolhimento deveriam ter sido cobradas no curso dos próprios períodos de apuração, quando ainda não se tinha consolidado o montante da CSLL devido, sob pena de desvirtuamento do mecanismo de antecipações estimadas.*

Assim, apenas este segundo paradigma caracteriza a divergência suscitada mas tal circunstância, associada à tempestividade do recurso especial interposto, permite o seu conhecimento.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, deve ser negado provimento ao recurso especial em conformidade com a jurisprudência consolidada desta Turma, como são exemplos os seguintes julgados:

*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. (Acórdão nº 9101-002.432 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

*MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE
ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO
DO ANO.*

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.224 - Sessão de 9 de novembro de 2017).

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018).

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra da Conselheira e Presidente Adriana Gomes Rêgo, que refuta integralmente os argumentos da recorrente:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cinge-se à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

Lei nº 9.430/1996 (redação original)

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.

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume VI digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

*Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.*

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

§ 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;

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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.

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (*Grifou-se*)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênua à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro

¹ Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão²:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.

Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas.

Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

[...]

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do DecretoLei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Acórdão nº 1101-00.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro Allexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. *(grifou-se)*

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento³. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez distinção alguma a esse respeito.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados".

Ocorre que o caput do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, 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

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

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 1995)*

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas. (destaques do original)

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Apresento a presente declaração de voto para consignar as razões pelas quais voto pelo provimento ao recurso especial.

A impossibilidade de cobrança da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999, vigente ao tempo dos fatos em discussão), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição

(Derivação e Positivização no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

Com efeito, o artigo 44, IV, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 tinha a seguinte redação anteriormente à Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

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

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;

§ 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 (grifamos)

Antes disso, a Medida Provisória nº 303/206, de 29/06/2006, perdeu a eficácia, mas também teve previsão de modificação do citado artigo 44.

De toda forma, o caput do artigo 44 explicitava que apenas seria exigida a multa isolada no caso de "*diferença de tributo ou contribuição*". O §1º, inciso IV autorizava a cobrança isolada desta multa, ainda que apurado prejuízo fiscal, mas a interpretação do parágrafo deve se conformar ao *caput* e, assim, só poderia ser aplicada a citada multa isolada caso houvesse lançamento antes do final do ano-calendário. Do contrário, indevida a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais.

Com essas considerações, pedindo as mais respeitosas vênias à ilustre Relatora, entendo que o recurso interposto merece provimento, sendo inexigível, após o encerramento do ano-calendário as estimativas não recolhidas (Súmula CARF no 82), e, pela verificação da inexistência de lucro tributável no exercício, indevida também a cobrança da referida multa isolada, sendo, portanto, infundado o lançamento realizado.

Nesse contexto, voto por **dar provimento ao recurso especial do contribuinte.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa