



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10675.000705/2007-22
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-005.155 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALGAR TELECOM S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE CSLL.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no ajuste anual.

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 dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.155 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10675.000705/2007-22

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1101-00.693, na sessão de 16 de março de 2012, no qual a 1ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF deu provimento ao recurso voluntário apresentado pela Contribuinte decidindo pela improcedência do lançamento de multas isoladas pela falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL.

A decisão recorrida está assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL

Ano-calendário: 2003.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A multa isolada sobre as diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidas mensalmente, só pode ser aplicada no curso do próprio ano-calendário e caso não apresentado os balancetes de suspensão/redução. Não cabe a sua aplicação quando, após o encerramento do exercício, se apura prejuízo fiscal, posto que, não há que se falar em multa pela não antecipação de estimativa de um tributo que não é devido.

O litígio decorreu de lançamento de multas por falta de recolhimento de estimativas de CSLL apuradas em balanços mensais de suspensão/redução ao longo do ano-calendário 2003, conforme demonstrado às e-fls. 37. Não há notícia de outras infrações constatadas na apuração da CSLL deste período. Na impugnação às e-fls. 41/51, a Contribuinte questiona a exigência da multa isolada após o encerramento do ano-calendário frente a apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, afirmando que a penalidade deveria ter sido exigida no curso do ano-calendário. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 110/114). O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário para cancelar as multas aplicadas, adotando a tese da defesa, de que a *multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV da Lei n.º 9.430/96 só se aplica no curso do ano-calendário quando o contribuinte deixa de antecipar o valor estimado e, além disso, não apresenta os balancetes que justificariam tal omissão*.

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 10/01/2013 (e-fl. 168), mas há registro de sua ciência em 14/02/2013, no Termo de Intimação (e-fl. 166), anexo à decisão. O processo foi recebido no CARF em 18/02/2013 veiculando o recurso especial de e-fls. 169/176, no qual a Fazenda aponta divergência em face dos Acórdãos n.º 108-06.571 e n.º 1401-00.429, que reconheceram a validade da cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, apesar de o sujeito passivo ter apurado prejuízo fiscal e/ou base negativa de CSLL ao final do exercício.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 211/212, posteriormente complementado pelo despacho de e-fls. 296/298, entendendo-se demonstrada a divergência.

Aduz a recorrente que, conforme disposição do artigo 2º da Lei n.º 9.430, de 1996, as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados mensalmente com base na estimativa, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. E que em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, no artigo 44, § 1º, inciso IV, atualmente no art. 44, II, b, da Lei n.º 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007, que a multa de ofício deve ser exigida isoladamente,

*tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Defende que a multa isolada prevista no artigo 44, par. 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei n.º 11.488/07), decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, **independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável**, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral.*

Cientificada em 13/04/2016 (e-fls. 215/216), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 03/05/2016 (e-fls. 217), cujas alegações foram posteriormente confirmadas, em 28/12/2018 (e-fls. 304), em razão da realização de nova ciência, em 17/12/2018 (e-fls. 302), do despacho complementar de exame de admissibilidade do recurso especial. Nas petições (e-fls. 218/225 e 306/310) insiste que a multa isolada somente seria aplicável no curso do ano-calendário, e ainda que não fossem apresentados balanços de suspensão e/ou redução. Defende que o encerramento do ano-calendário 2003, com a apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, impede a aplicação da penalidade. Cita jurisprudência e pede seja negado provimento ao recurso da PGFN.

Os autos foram sorteados para relatoria da Conselheira Cristiane Silva Costa, mas com sua dispensa promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O recurso especial é tempestivo porque interposto pela PGFN em 18/02/2013, antes do decurso do prazo de 15 (quinze) dias contados a partir de sua ciência ficta, que ocorreria em 09/02/2013, depois de 30 (trinta) dias contados da data do recibo apostado na Relação de Movimentação – RM (10/01/2013), na forma da Portaria Conjunta dos Conselhos de Contribuintes nº 1, de 27 de abril de 2007.

Quanto à demonstração da divergência, o voto condutor do paradigma nº 108-06.571 traz expresso que a inteligência do art. 44, § 1º, IV e § 2º da Lei nº 9.430, de 1996 (na redação original), é a 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)”. Já o voto vencedor do paradigma nº 1401-00.429 registrou que a multa isolada (aplicada, no caso, com fundamento na redação alterada do dispositivo) pode *ser exigida separada e independentemente do tributo, e se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, mas apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar*. E, ainda, que *a multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal*.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, como relatado, o acórdão recorrido cancelou as exigências de multas isoladas em razão de sua aplicação após o encerramento do ano-calendário, por considerar que

referida penalidade está limitada aos casos em que a pessoa jurídica não recolhe a estimativa mensal e não apresenta os balancetes de suspensão **durante o ano-calendário**, "ainda que tenha apurado prejuízo ou base de cálculo negativa", ou seja, quando não há antecipação do tributo e não há balanços e balancetes que justificariam o não recolhimento das antecipações.

No presente caso, a Contribuinte elaborou os balanços e balancetes de suspensão/redução no curso do ano-calendário 2003. Todavia, deixou de adicionar, no cálculo da CSLL mensal, os valores correspondentes a pagamentos a beneficiários não identificados. Como informou a própria interessada, os valores de IRRF incidentes sobre os pagamentos a beneficiários não identificados, feitos no curso de 2003 por intermédio do denominado cartão FLEXCARD, foram recolhidos e os DARFs e planilhas de cálculo apresentados à auditoria fiscal. Contudo, em razão da indedutibilidade das "*importâncias declaradas como pagas ou creditadas a título de comissões, bonificações, gratificações ou semelhantes, quando não for indicada a operação ou a causa que deu origem ao rendimento e quando o comprovante do pagamento não individualizar o beneficiário do rendimento*", houve a recomposição de seus balancetes mensais e os valores pagos a beneficiários não identificados foram adicionados às bases de cálculo para apuração da CSLL, apurando, a Fiscalização, as diferenças discriminadas nos demonstrativos elaborados as e-fls. 20, a partir das quais foram determinadas as estimativas não recolhidas que motivaram a imputação das multas isoladas em debate

A DIPJ correspondente foi colacionada parcialmente aos autos (e-fls. 27/31), e os demonstrativos de apuração das multas elaborados pela autoridade fiscal indicam, como reafirmado pela Contribuinte em contrarrazões, que no ano-calendário 2003 a apuração final foi deficitária.

Assim, com referência às multas isoladas aplicadas ao longo do ano-calendário 2003, cabe observar a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 105 (*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 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.*), porque apesar de o lançamento se reportar a fatos geradores alcançados pela redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não houve exigência concomitante com multa de ofício proporcional aplicada sobre a CSLL devida no ajuste anual.

Quanto à possibilidade de aplicação das multas isoladas, quer em face da apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL ao final do ano-calendário, quer em razão de seu lançamento depois do encerramento do ano-calendário, não mais prevalece o entendimento conferido pelo Colegiado *a quo* que ensejou o cancelamento das penalidades.

Esta Conselheira já proferiu votos favoráveis ao entendimento defendido pela PGFN, condutores dos Acórdãos n.º 9101-004.290, 9101-004.291, 9101-004.294, 9101-004.295, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.462 e 9101-004.544, aplicando a jurisprudência desta Turma, retratada nos 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 n.º 9101-002.432 - Sessão de 20 de setembro de 2016*).

ESTIMATIVAS MENSAS. 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 n.º 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 n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 evidencia a validade do lançamento, não só em face da apuração de prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, como também na hipótese de exigência formalizada após seu encerramento:

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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 de 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 consoante na redação atual do art. 44 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 vênia 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 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.

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;

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 mantiver, 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 Decreto-Lei 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 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

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

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 n.º 351/2007, convertida na Lei n.º 11.488/2007, no art. 44 da Lei n.º 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*)

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do Acórdão CSRF n.º 01-05.552, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de que *a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas*, e de que *a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o *caput* do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria *juntamente com o tributo ou a contribuição* não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

Em tal contexto, afastado o fundamento final que orientou o acórdão recorrido, efetiva-se o restabelecimento da exigência.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN para restabelecer as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de CSLL mantidas no julgamento de 1ª instância.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora