



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

Processo nº 10675.003303/2004-37
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.791 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2018
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UBERTEC SANEAMENTO AMBIENTAL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

LANÇAMENTO POSTERIOR AO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de IRPJ relativas a períodos de apuração anteriores à Lei nº 11.488/2007, é cabível a cobrança da multa isolada após o término do ano-calendário, desde que tais diferenças não decorram de infração que tenha dado causa à redução do IRPJ apurado no balanço de encerramento do mesmo 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 dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora) e Luis Flávio Neto, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa. Julgado dia 13/09/2018, no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Flavio Franco Corrêa - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado por auto de infração para cobrança de multa isolada calculada sobre estimativas mensais de IRPJ e CSLL, quanto aos meses de fevereiro a dezembro de 2000, janeiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2001, todos os meses de 2002 e 2003, janeiro a março de 2004. A multa foi imposta no percentual de 75%. Consta do auto de infração (fls. 7):

Durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados gerando falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, no período de 01/2000 a 03/2004.

Nos meses 01/2000, 01 e 02/2001, conforme informado nas DIPJ correspondentes, a apuração da estimativa foi feita com base na Receita Bruta e Acréscimos, porém no mês 01/2001 não houve o recolhimento; no restante do período, embora conste nas DIPJ como apuração com base em balanços/balancetes de suspensão ou redução, esses não foram apresentados.

Em razão da insistência desta fiscalização para que o contribuinte apresentasse os referidos balanços/balancetes informou seguir a orientação do seu contador/advogado.

Advogado esse que já havia informado a esta fiscalização que não apresentaria os balanços/balancetes solicitados por não ser interessante para seu cliente e respondeu em 17/08/2004, assim: "...Relativamente a apresentação de Balancetes o contribuinte esclarece que foram apresentados balancetes acumulados de 2000 a 03/2004, onde a fiscalização possui os elementos suficientes a apuração da redução ou suspensão do imposto e contribuição eventualmente devidos, justificando assim, a falta de recolhimento de IRPJ e CSL" (...)

Mediante isso, está sendo aplicada a multa regulamentar de 75% sobre os valores dos impostos não recolhidos - IRPJ - Estimativa Mensal, já que o contribuinte além de não cumprir a determinação legal de fazer os balanços/balancetes que pudessem comprovar o seu direito & suspensão ou redução do recolhimento, em tempo hábil, não o fez também na oportunidade dada por esta fiscalização.

O contribuinte apresentou impugnação administrativa (fls. 237), acolhida em parte para redução ao percentual de 50%, conforme acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (fls. 305):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

Aplica-se a multa isolada, quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa com base em balancete de suspensão/redução, não apresentar os balancetes nem recolher os valores devidos a título de antecipação, independente do resultado apurado ao final do ano-calendário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Em face do princípio da retroatividade benigna, reduz-se o percentual da multa de ofício isolada para 50%, nos termos da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, promovida pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Sendo apresentado recurso voluntário pelo contribuinte (fl. 335), a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deu-lhe provimento por maioria de votos, em acórdão cuja ementa se transcreve a seguir (fls. 334, acórdão **1402-00.903**):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS.

É inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração quando o contribuinte não apura tributo devido.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 15/02/2012 (fls. 367), que interpôs recurso especial em 23/02/2012 (fls. 368), sustentando divergência na interpretação da lei tributária quanto ao acórdão paradigma **101-94858**.

O recurso especial foi admitido pelo então Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção, conforme decisão parcialmente transcrita a seguir (fls. 205):

Por sua vez, a recorrente aduz haver divergência de interpretação da lei tributária, haja vista o acórdão nº 101-94.858, proferido pela Primeira Câmara do extinto

Primeiro Conselho de Contribuintes, que recebeu a seguinte ementa: (...)

Da simples leitura das transcrições acima, constata-se a divergência apontada pela recorrente, assistindo-lhe razão. Enquanto o acórdão guerreado fixou a ilegitimidade da exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, no paradigma acostado pela recorrente decidiu-se pela possibilidade do lançamento, em face de expressa imposição legal. (...)

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos art.18, III, c/c art.68, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ADMITO o recurso especial interposto.

O contribuinte foi intimado em 13/11/2013 (fls. 387), e em 18/11/2013, sem que tenha apresentado contrarrazões ao recurso especial.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Adoto as razões do Presidente de Câmara para conhecimento do recurso especial, na forma autorizada pelo artigo 59, §1º, da Lei nº 9.784/1999.

Passo a enfrentar o mérito.

O caso dos autos é de exigência de multa quanto às estimativas mensais, quando o contribuinte apurou prejuízo e bases negativas ao final do ano-calendário.

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), 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 Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

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;

Antes disso, a Medida Provisória nº 303/2006, 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 destas 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.

Nesse sentido, a Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário, conforme voto condutor:

Verifica-se, de início, que a penalidade foi aplicada com fulcro no art. 44, inciso I, e § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96, in verbis:

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;” (...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas: I juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos (...)

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;” (Grifei) (...)

Do exame desses dispositivos pode-se concluir que o art. 44, inciso I, c.c o inciso IV do seu § 1º, da Lei 9.430/96 é norma sancionatória que se destina a punir infração substancial, ou seja, falta de pagamento ou pagamento a menor da estimativa mensal. Para que incida a sanção é condição que ocorram dois pressupostos: (a) falta de pagamento ou pagamento a menor do valor do imposto apurado sobre uma base estimada em função da receita bruta; e (b) o sujeito passivo não comprove, 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. (...)

Portanto, a multa somente pode ser aplicada após o encerramento do ano calendário, estando rigorosamente de acordo com a lei; ou seja, desde que não se apresente 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.

O acórdão recorrido não merece reparos. Assim, voto por **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria** para afastar a exigência de multa isolada calculada sobre estimativas mensais.

Conclusões

Por tais razões, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial** da Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Flavio Franco Corrêa, Redator designado.

Com as devidas vênias, ousou divergir.

De início, é preciso destacar que não se trata de concomitância entre a multa isolada e a multa de ofício proporcional. Portanto, não é o caso de aplicação do entendimento consolidado na Súmula CARF nº 105. Em seguida, agora localizando os fatos no tempo, cabe assinalar que o pagamento do imposto por estimativa, instituído pela Lei nº 9.430/1996, é uma alternativa à apuração trimestral, prevista na mesma lei. Feita a opção pelo recolhimento do IRPJ por estimativa, o Estado aguarda a entrada desses recursos. Por isso, o contribuinte pode ser autuado com a imposição de uma multa isolada, caso não observe o dever de efetuar o recolhimento das estimativa sem o amparo de balanço de suspensão ou redução previsto no artigo 35 da Lei nº 8.981/1995, a teor do disposto na redação original do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, *verbis*:

"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;

[...]

§ 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; "

Perceba-se que o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, vigente à época, estabelecia, em sua redação original, que a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência do recolhimento de estimativas também deveria ser aplicada, ainda que a pessoa jurídica viesse a apurar prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL. Isso, por si só, já denotava que a multa isolada em lume poderia ser aplicada mesmo depois de levantado o balanço de encerramento do ano-calendário, pois sua incidência não dependia do resultado fiscal apurado nesse mesmo balanço.

A opção pela apuração anual já implicava submissão às normas determinantes do recolhimento por estimativa. Nesses termos, não se admite a alegação de que o contribuinte, sem o amparo de balanço de suspensão ou redução, não se sujeita à multa isolada após o encerramento do ano-calendário, tendo em conta que dessa proposição resultaria inegável desestímulo à realização de recolhimentos mensais apurados sobre bases de cálculo estimadas, colocando em risco o fluxo de caixa da União, que é dependente tanto da efetivação da antecipação de tributos como da efetivação de recolhimentos definitivos de tributos federais.

Todavia, impende considerar o advento da Lei nº 11.488/2007, que reduziu a multa em questão ao percentual de 50%, *verbis*:

“Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas *a*, *b* e *c* do § 2º nos incisos I, II e III:

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

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

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

[...]

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.”

Nesses termos, observando a infração no tempo e não se verificando, nos autos, justificativa fundada em balanços/balancetes de suspensão ou redução, mostra-se procedente a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ, consoante o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, já com a redução para 50% prevista na Lei nº 11.488/2007, em decorrência do preceito insculpido no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Conclusão: em face do exposto, deve-se conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa