



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10830.002234/2010-52
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.303 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de dezembro de 2012
Matéria MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS
Recorrentes GALVANI INDUSTIA COMERCIO E SERVICOS S A
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSASIS. O não recolhimento de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, “b”, da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos, nos termos do voto do redator designado. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva. Designado o Conselheiro Antonio José Praga de Souza para redigir o voto vencedor. Ausentes os Conselheiros Carlos Pelá e Frederico Augusto Gomes de Alencar.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva – Relator

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

GALVANI IND COMERCIO E SERVICOS S/A, já qualificada nos autos, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), recorre da decisão de primeira instância, que julgou procedente a exigência.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato, que transcrevo em parte:

Trata-se de procedimento fiscal realizado pelo SEFIS/DRF/Campinas - SP, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 08.1.04.00-2005-00220-7 e que foi concluído com a lavratura de Autos de Infração no total de R\$ 6.539.529,82, abrangendo os anos-calendário de 2007 e 2008, referindo-se à multa exigida isoladamente à razão de 50% sobre os valores de estimativas mensais de IRPJ e CSLL não declarados nem recolhidos:

TRIBUTOS	VALORES LANÇADOS
i) MULTA ISOLADA - IRPJ	4.829.600,25
ii) MULTA ISOLADA - CSLL	1.709.929,57

Os valores acima referidos são decorrentes de diferenças de recolhimento de estimativas nos períodos abaixo especificados:

IRPJ			CSLL		
Período de Apuração	Valores não recolhidos da estimativa	Multa isolada	Período de Apuração	Valores não recolhidos da estimativa	Multa isolada
mai/07	1.392.011,80	696.005,90	mai/07	504.724,25	252.362,12
jan/08	808.156,61	404.078,31	jan/08	291.656,38	145.828,19
mai/08	1.433.295,57	716.647,79	mai/08	538.450,26	269.225,13
jul/08	2.855.260,69	1.427.630,35	jul/08	783.742,25	391.871,13
ago/08	2.440.247,85	1.220.123,93	ago/08	903.615,94	451.807,97
set/08	730.227,93	365.113,97	set/08	397.670,05	198.835,03
Totais		4.829.600,23	Totais		1.709.929,56

Na peça contestatória, depois de fazer um resumo dos fatos, alegou, em apertada síntese, a impugnante:

- ter apurado o IRPJ e a CSLL, nos anos-calendário de 2007 e 2008, pela sistemática do lucro real;

- que em 2007 optou pelo levantamento de balancetes mensais de redução ou suspensão, apurando saldo negativo de IRPJ e CSLL no balanço final de 31/12/2007;
- que, em relação ao ano-calendário de 2008, “*utilizando-se da faculdade que a legislação tributária lhe confere, optou pela apuração do IRPJ e da CSLL nos meses de julho e agosto com base na receita bruta, levantando balancete de suspensão e redução nos demais meses do período*”.

Depois de discorrer longamente sobre o instituto da “estimativa” e da inaplicabilidade de sua sistemática nos casos em que tenha havido pagamentos superiores ao tributo apurado no ajuste anual, diz a defesa:

- “*ora sabe-se que IRPJ e a CSLL são efetivamente devidos ao final do ano-calendário, quando ocorre o fato gerador dos tributos, e que o recolhimento por estimativa é apenas um pagamento antecipado e provisório desses tributos, devido somente no final do período*”, e que “*sendo assim, se o recolhimento mensal é uma mera estimativa provisória do tributo, que, por sua vez, se contempla efetivamente devido no encerramento do ano-calendário, uma vez encerrado o ano fiscal, a multa isolada somente é cabível quando aplicada sobre valor correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no ano e as estimativas mensais obrigatórias*” (destaques no original);
- que “*essa diferença, no caso em apreço, inexistente, pois as estimativas recolhidas pela Impugnante superam em muito o valor apurado após o encerramento do período*”.

Após citar e transcrever jurisprudência do CARF que entendeu pertinente, pontuou a defendente:

- que “*portanto, para o Tribunal administrativo, encerrado o período de apuração, somente se existir diferença a menor entre o valor recolhido por estimativa e o apurado é que deve persistir a aplicação de multa isolada*”, e que, “*qualquer entendimento em sentido contrário, admitindo a aplicação de penalidade pela falta de recolhimento de antecipação de tributo que, à época do lançamento não era devido – considerando-se que o ajuste anual resultou em saldo credor do contribuinte em face da União – demonstra a total desproporcionalidade entre a conduta do contribuinte, que em nada lesou o fisco, e a resposta apresentada pela d. autoridade fiscal*”;
- que, “*é nesse sentido que se demonstra inadequada e ilegítima a cobrança de multa isolada nos casos em que o contribuinte apura IRPJ e CSLL a restituir, pois, nesses casos, o valor total das antecipações efetivamente recolhidas supera o valor devido, motivo pelo qual não há que se falar em diferença não recolhida passível de penalização*”;
- que, “*mostra-se, então, absolutamente desarrazoado que o contribuinte credor em determinada situação, qual seja, na apuração do IRPJ e da CSLL nos anos-calendário 2007 e 2008, seja ao mesmo tempo devedor*”.

A decisão recorrida está assim ementada:

Constitucionalidade de Lei. Competência do Órgão Administrativo de Julgamento. O julgamento administrativo está estruturado como uma atividade de controle interno dos atos praticados pela administração tributária, sob o prisma da legalidade, não podendo negar os efeitos à lei vigente, pelo que estaria o Tribunal Administrativo indevidamente substituindo o legislador e usurpando a competência privativa atribuída ao Poder Judiciário.

Multa Isolada. Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais. O não recolhimento de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

Estimativa. Recolhimentos Mensais. Base de Cálculo. A base de cálculo das estimativas mensais de IRPJ a que se sujeitam os contribuintes que tenham optado pela sistemática do Lucro Real anual é apurada a partir da receita bruta mensal, podendo ser reduzida caso sejam levantados balanços ou balancetes de redução ou suspensão, sendo tal opção de inteira escolha dos contribuintes. Comprovado que a fiscalizada optou por calcular as estimativas mensais dos meses de julho/2008 e agosto/2008 sobre a receita bruta auferida mensalmente (artigo 2º, da Lei nº 9.430/1996), cancelam-se os lançamentos de multa isolada relativos aos citados períodos.

Multa Isolada. Falta de Recolhimento de Estimativas Mensais. O não recolhimento de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual, à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/1996, ainda que encerrado o ano-calendário.

Estimativa. Recolhimentos Mensais. Base de Cálculo. A base de cálculo das estimativas mensais de CSLL a que se sujeitam os contribuintes que tenham optado pela sistemática do Lucro Real anual é apurada a partir da receita bruta mensal, podendo ser reduzida caso sejam levantados balanços ou balancetes de redução ou suspensão, sendo tal opção de inteira escolha dos contribuintes. Comprovado que a fiscalizada optou por calcular as estimativas mensais dos meses de julho/2008 e agosto/2008 sobre a receita bruta auferida mensalmente (artigo 2º, da Lei nº 9.430/1996), cancelam-se os lançamentos de multa isolada relativos aos citados períodos.

Em face da exoneração em valor acima do limite de sua alçada a Turma Julgadora de 1ª Instância recorreu de ofício.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte também apresentou recurso voluntário, no qual contesta repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33, do Decreto nº. 70.235 de 06/03/1972, foi interposto por parte legítima, está devidamente fundamentado e preenche os requisitos de admissibilidade. Assim, conheço-o e passo ao exame da matéria.

Pelo que se extrai dos autos, nos anos-calendário de 2007 e 2008 a recorrente apurou os seguintes valores:

IRPJ a pagar			CSLL a pagar		
AC	VALOR	Fls.	AC	VALOR	Fls.
2007	-9.470.195,48	573	2007	-3.419.442,10	578
2008	-5.591.641,73	170	2008	-1.372.491,67	174

Os valores acima apontados encontram-se registrados nas fls.cuja a imagem, na parte que interessa, abaixo seguem copiadas:

IRPJ 2008 – fl. 170

CNPJ 00.546.997/0001-80		DIPJ 2008 Ano-Calendário 2008		Página	Fls.
Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral					
Discriminação					
19. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR					-5.591.641,73

CSLL 2008 – fl 174

CNPJ 00.546.997/0001-80		DIPJ 2008 Ano-Calendário 2008		Página	Fls.
Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido					
Discriminação					
61. CSLL A PAGAR					-1.479.938,06

IRPJ 2007 – fl. 573

CNPJ 00.546.997/0001-80		DIPJ 2008 Ano-Calendário 2007		Página	Fls.
Ficha 12A - Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real - PJ em Geral					
Discriminação					
19. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR					-9.470.195,48

CSLL 2007 – fl. 578

CNPJ 00.546.997/0001-80		DIPJ 2008 Ano-Calendário 2007		Página	Fls.
Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido					
Discriminação					
61. CSLL A PAGAR					-3.419.442,10

Este colegiado, na sessão de 25 de fevereiro de 2011, em acórdão da lavra do ilustre Conselheiro Antônio José Praga de Souza, por maioria de votos, na ocasião vencida a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, assentou o entendimento, repetido em sessões posteriores, de que é inaplicável a penalidade por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, devido sobre as estimativas mensais, após o encerramento do período de apuração, quando o contribuinte não apura tributo devido. Neste sentido segue a ementa do acórdão nº 1402-00.458, decorrente daquele julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004

Ementa: MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL DEVIDO SOBRE AS ESTIMATIVAS MENSAIS. É inaplicável a penalidade após o encerramento do período de apuração quando o contribuinte não apura tributo devido.

Recurso de Ofício Negado e Recurso Voluntário Provido.

Na mesma linha do precedente acima referido a parte recorrente destaca os seguintes julgados da CSRF:

“CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real anual e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada, seja pela ausência de base imponible, bem como pelo malferimento do princípio da não propagação das multas e da não repetição da sanção tributária: CSLL. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. Incabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício. RETROATIVIDADE BENIGNA. O CTN consagra o princípio da aplicação retroativa da lei posterior mais benéfica às penalidades — art. 106, inciso II, "a", do CTN. Recurso Especial da Contribuinte Provido.” (grifamos)
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.526, Rel. Valmir Sandri, julgado em 26/01/2010)

“CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobremodo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.” (grifamos)
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.520, Rel. Leonardo de Andrade Couto, julgado em 26/01/2010)

“MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - A multa isolada tem natureza tributária e, portanto, está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. **O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada que excede o montante do tributo devido apurado ao final do exercício.**” (grifamos)
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.127, Rel. Karem Jureidini Dias, julgado em 11/05/2009)

“MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. **Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.**” (grifamos).
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.576, Rel. Viviane Vidal Wagner, julgado em 18/05/2010)

“DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Declarada a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212, de 1991, pelo Supremo Tribunal Federal (súmula vinculante nº 8 - DOU de 20 de junho de 2008), cancela-se o lançamento no qual não foi observado o prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional.
MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS MENSAIS POR ESTIMATIVA. **Com a apuração da contribuição devida ao final do exercício, desaparece a base impositiva da penalidade isolada (antecipações), surgindo uma nova base, que corresponde à contribuição efetivamente apurada, cabendo tão-somente a cobrança da multa de ofício (se for o caso) que é devida caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*.**” (grifamos)
(CSRF, 1ª Turma, 9101-00.130, Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, julgado em 11/05/2009)

Em considerações anteriores já destaquei que por necessitar de recursos para executar suas funções, Administração não pode aguardar o encerramento do período de apuração para receber os tributos cujos fatos geradores irão ocorrer no final do exercício. Neste contexto, antes da ocorrência do fato gerador, criou-se obrigações impondo ao sujeito passivo o dever de antecipar recolhimentos no decorrer do ano-calendário. Os valores recolhidos a título de carnê-leão, no caso de pessoa física, os recolhimentos a título de estimativas, no caso de pessoas jurídicas, são deduzidos do imposto apurado no final do exercício. Se deduzidos do valor do imposto devido não há como negar que têm natureza de tributo e correspondem, assim **como o IRRF, em pagamento antecipado.**

Quando se estabelece obrigação do sujeito passivo em recolher carnê-leão ou estimativa não se está imputando a ele qualquer omissão relacionada a fato gerador. Nestas circunstâncias o fato gerador ainda não ocorreu e, encerrado o período de apuração, pode haver situações em que sequer se verificará a existência da situação descrita em lei que resulte na obrigação de pagar tributo.

Ocorrida a hipótese prevista na segunda parte do parágrafo anterior, para a pessoa física restitui-se os valores e em relação à pessoa jurídica confere-se a esta o direito de usar tais recursos para compensar tributos devidos em períodos subsequentes.

Se no mês de março contribuinte pessoa física ou jurídica deixar de recolher, por exemplo, carnê-leão ou estimativa, respectivamente, no mês seguinte a autoridade fiscal pode exigir o valor não recolhido com multa de 50%.

Contudo, encerrado o ano-calendário não há o que se falar em recolhimento de carnê-leão ou de estimativa, mas sim no efetivo imposto devido. Aqui, diferentemente do carnê-leão ou das estimativas, tem-se infração que diz respeito ao não pagamento de tributo e, portanto, cominada com penalidade mais grave.

Quando se fala em multa isolada esta só pode estar relacionada ao não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas devidas durante o ano-calendário. Encerrado o ano-calendário sem que os rendimentos ou lucros sejam oferecidos à tributação exige-se o imposto com multa de 75%¹.

Em outras palavras, não há que se cogitar de proceder, após o encerramento do ano-calendário, cobrança de imposto a título de estimativa mensal não recolhida. Se o contribuinte não recolhe a estimativa mensal durante o ano-calendário, que se trata de uma antecipação de imposto, e vem a recolher posteriormente (dentro do ano-calendário), deve fazê-lo com a incidência de juros e multa de mora, até para se ver livre de uma possível penalidade a multa isolada que só se justifica se for objeto de lançamento no decorrer do próprio ano-calendário, antes que o sujeito passivo satisfaça o pagamento.

Encerrado o ano-calendário, apurado o resultado (positivo ou negativo) do imposto devido, se algum valor de imposto for apurado em lançamento de ofício, a exação é apurada, com base no resultado apurado no final do ano-calendário, ou seja, as estimativas mensais porventura não apuradas e não recolhidas não têm mais influencia na apuração do IRPJ devido, então lançado de ofício.

Encerrado o ano-calendário e oferecido os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada aplicável sob as estimativas. Raciocínio em sentido contrário implicaria em afirmar que não haveria denúncia espontânea em relação à multa isolada, implicando em negativa de vigência ao artigo 138 do CTN.²

Imaginemos a situação em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, tenha obtido rendimentos sem oferecê-los à tributação. Passado quatro anos e onze meses ele

¹ Se o carnê-leão e as estimativas têm como razão de ser o aporte de recursos, no decorrer do ano-calendário, para que a Administração possa cumprir com suas obrigações, transcorrido o período de apuração não há mais o que se falar em exigência de carnê-leão e nem de estimativas, mas sim do efetivo imposto devido.

² Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

resolve oferecer ditos rendimentos à tributação acompanhado do respectivo pagamento dos tributos. Em havendo o pagamento do imposto devido não se pode lhe imputar a multa pelo não recolhimento do carnê-leão ou das estimativas.

Agora, adotemos esta mesma situação, só que em vez de esperar quatro anos e onze meses para oferecer os rendimentos à tributação o sujeito passivo os oferece logo após o período de apuração, quando da entrega da declaração. Se no primeiro caso não se lhe aplica a multa isolada, aqui onde a infração é de menor gravidade, ao menos no que diz respeito ao tempo decorrido para oferecer os rendimentos à tributação, também não há o que se falar em multa isolada, sob pena de adorar-se situação que resulta em conflito explícito com o disposto no artigo 138, do CTN.

Dos fundamentos expostos resulta a seguinte indagação: Em que situações é devida multa isolada sem exigência da multa de ofício?

Inicialmente, observemos que a **multa de ofício** é exigida sempre que houver omissão de rendimentos e não estivermos diante de denúncia espontânea, acompanhada do pagamento do tributo e juros, conforme previsto no artigo 138, do CTN.

A **multa isolada**, por sua vez, é devida até o momento previsto para apuração do imposto devido. Verificado o fato gerador sem que o sujeito ofereça os rendimentos à tributação, não há o que se falar em multa isolada, mas sim em exigência dos tributos devidos com multa de 75%.

Encerrado o ano-calendário e oferecido os rendimentos à tributação, em especial quando a pessoa jurídica possui saldo negativo de imposto a pagar, não se pode exigir desta multa isolada por dois motivos: **a)** primeiro pelo fato de que a entrega da declaração sem que se verifique quaisquer omissões equivale-se a procedimento de denúncia espontânea; **b)** segundo pelo fato da inexistência de imposto a pagar. Se inexistente imposto a pagar, encerrado o período de apuração e o prazo para entrega da declaração, incabível a exigência de multa isolada tendo por base tributo que não se verifica devido.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso para cancelar a exigência.

(assinado digitalmente)
Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado.

Conforme relatado, os lançamentos tratados no presente processo tiveram como foco o não recolhimento de estimativas mensais pela autuada, tendo em vista sua condição de optante pela sistemática do Lucro Real anual, situação que, a princípio, obriga a que sejam feitos tais recolhimentos (artigo 222, do RIR/1999), exceto se comprovado, mediante a elaboração de balanços ou balancetes mensais de redução ou suspensão, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º), ou que demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

A meu ver, afora se tratando de multa isolada concomitante, é obrigatório o recolhimento mensal de valores estimados, calculados sobre a receita bruta e acréscimos.

Vejam os fundamentos do voto condutor da decisão recorrida, abaixo transcritos (*verbis*):

“(…) No caso em apreço, não restaram dúvidas (e a defesa também não contestou) que a autuada, nos anos-calendário de 2007 e 2008, fez a opção pelo Lucro Real anual e obteve receitas nos períodos descritos, pelo que o recolhimento mensal estimado de parcelas a título de IRPJ e CSLL é norma compulsória.

Entretanto, fechado o período, isto é, encerrado o intervalo temporal de um ano-calendário, sem que tenha havido os recolhimentos mensais obrigatórios, exsurge a figura da penalização pelo descumprimento da norma cogente, no caso, com a imposição da chamada “multa isolada”, à razão de 50% do montante que seria devido a título de estimativas do IRPJ e CSLL.

Em outras palavras, como a fiscalização foi realizada em 2009 e 2010 e abrangeu os anos-calendário de 2007 e 2008, já não caberiam os lançamentos dos valores estimados mensais, mas, poderiam caber, se constatada falta ou insuficiência nos recolhimentos mensais estimados ou inexistentes balanços ou balancetes de suspensão/redução, os lançamentos pertinentes à MULTA ISOLADA.

Em sua defesa, alegou a impugnante, a respeito dos recolhimentos estimados mensais, que em 2007 optou pelo levantamento de balancetes mensais de redução ou suspensão, apurando saldo negativo de IRPJ e CSLL no balanço final de 31/12/2007 e que, em relação ao ano-calendário de 2008, “*utilizando-se da faculdade que a legislação tributária lhe confere, optou pela apuração do IRPJ e da CSLL nos meses de julho e agosto com base na receita bruta, levantando*

balancete de suspensão e redução nos demais meses do período” (fls. 427), tendo passado, depois, a discorrer longamente sobre a sistemática de recolhimentos estimados, concluindo pela sua inaplicabilidade ao caso sub censura.

De seu lado, o Fisco, depois de profunda investigação no curso da fiscalização, concluiu, inclusive com sustentáculo em informações prestadas pela própria autuada no curso do procedimento e em seus registros contábeis, expressos no Livro Razão e em balancetes mensais, pela insuficiência de recolhimentos das estimativas exigidas de IRPJ e CSLL, nos meses de maio/2007, janeiro/2008, maio/2008, julho/2008, agosto/2008 e setembro/2008, na forma estampada na planilha abaixo:

(...)

Definida a situação, o Fisco procedeu aos lançamentos pertinentes, na forma da tipificação legal expressa no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, alterado pelo artigo 14, da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, a saber:

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

(...)

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

(...)

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

Por sua vez, prescreve o citado artigo 2º:

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

Ou seja, trata-se de norma cogente que define uma situação abstrata que, tornando-se concreta, exige sua aplicação plena.

In casu, dúvidas não pairam de que as empresas que optarem pela sistemática de apuração do lucro real anual deverão recolher, sobre base de cálculo estimada, valores de estimativa mensal, **calculada esta sobre a receita bruta auferida** e em percentuais previstos no artigo 15 da Lei nº 9.249/1995 e alterações, podendo reduzir ou suprimir tais recolhimentos com o levantamento de balanços ou balancetes de redução ou suspensão.

Também não residem dúvidas de que não recolhidas tais estimativas mensais e inexistindo os balanços ou balancetes acima tratados, será exigido o

pagamento de multa equivalente a 50% do valor subtraído aos cofres públicos.

Note-se: há expressa e literal previsão para se impor multa de 50% “**exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal**” quando se verificar que o recolhimento previsto no artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, “**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**” (inciso II, alínea “b”).

Infere-se, pois, que não há no ordenamento jurídico apreciado, qualquer antagonismo na aplicação dos preceitos do artigo 44, inciso II (multa de 50%), quando presentes os elementos fáticos que lhes derem causa, obrigação imposta à contribuinte quando optou pelo lucro real anual, verdadeira exceção à regra geral de apuração trimestral, como se verá à frente.

Ademais, o texto legal (inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996) é específico ao dispor que tal montante (da multa isolada) será exigido ***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.*** (alínea “b”, do inciso II, do artigo 44).

Vale dizer, **a lei não excluiu** da obrigatoriedade **sequer** os casos de apuração de prejuízo ou base de cálculo negativa, isto é, a multa será aplicada ainda que se apresentem tais circunstâncias.

E o motivo é simples: **a regra geral de tributação das pessoas jurídicas é o regime trimestral** (artigo 1º, da Lei nº 9.430/1996), impondo entender que **a apuração** do imposto de renda e da contribuição social **de forma anual é exceção** à mencionada regra:

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

Consigne-se, esta é a regra – apuração trimestral!

A exceção é a apuração anual.

E, como toda exceção, para viabilizar sua aplicabilidade e adoção, exige a obediência a requisitos previamente fixados, justamente porque foge do comum, passando ao campo do excepcionado.

No caso, **o requisito principal é justamente a obrigatoriedade de se proceder aos recolhimentos estimados mensais**, apurados sobre a receita bruta auferida, procedimento que só pode ser alterado quando existentes balanços ou balancetes de redução ou suspensão.

Ora, havendo norma impositiva, sua desobediência só poderia acarretar ônus punitivo, sob pena de tornar letra morta, texto legislativo devidamente aprovado pelo Congresso Nacional e sancionado pela Presidência da República.

Este ÔNUS, sem nenhuma dúvida, foi a fixação, pelo legislador, da chamada – e agora discutida nos autos – MULTA ISOLADA – que já atingiu patamares e percentuais diversos, encontrando-se atualmente definida em 50% do montante não recolhido ou recolhido a menor.

No caso analisado a autuada optou, nos anos-calendário de 2007 e 2008, por apurar o IRPJ e a CSLL pelo Lucro Real anual, de tal modo que, inquestionavelmente, ao assim decidir, sujeitou-se às normas ínsitas no artigo 2º, da Lei nº 9.430/1996, atrás reproduzido e que exigem RECOLHIMENTO MENSAL ESTIMADOS, cuja base de cálculo é obtida pela aplicação dos percentuais previstos no art. 15, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 sobre a RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS.

(...)

No caso apreciado, entretanto, existem variáveis presentes que exigem sejam feitas outras ponderações sobre a situação concreta apresentada.

As DIPJ entregues pela contribuinte referentes aos exercícios 2008 e 2009 (anos-calendário 2007 e 2008), Fichas 11 e 16 mostram o seguinte quadro:

- ✓ ano-calendário de 2007 – opção pela determinação da base de cálculo dos recolhimentos estimados de IRPJ e CSLL “**com base em balanço/balancete de suspensão ou redução**” (fls. 231/278);
- ✓ ano-calendário de 2008 – opção pela determinação da base de cálculo dos recolhimentos estimados de IRPJ e CSLL “**com base na receita bruta e acréscimos**” (fls. 342/389);

Como visto na legislação que trata da matéria, a forma de mensurar a base de cálculo para os recolhimentos estimados é a aplicação dos percentuais previsto na Lei nº 9.249/1995, artigo 15, SOBRE A RECEITA BRUTA, conforme definido nos artigos 223 e 224, do RIR/1999. Esta é a regra, que só pode ser alterada com o levantamento de balanços ou balancetes mensais de redução ou suspensão (artigo 230, RIR/1999).

Ou seja, a princípio, por se constituir em regra geral, a base de cálculo estimada terá como fundamento a RECEITA BRUTA do contribuinte, situação que só se altera com o levantamento dos referidos balanços ou balancetes de redução ou suspensão.

Pois bem, a adoção de um dos dois critérios, **que são excludentes**, deverá ser informada pelo contribuinte nos locais apropriados das Fichas 11 e 16 da DIPJ, como fez a autuada, com destaque que tal opção poderá ser modificada ao longo dos meses, isto é, poderá ser assumida a regra geral, ou seja, a Receita Bruta no mês 1, depois utilizados os Balanços ou Balancetes de

inicial no mês 4, e assim sucessivamente, sempre a exclusivo critério do sujeito passivo.

Concretamente, como visto alhures, a autuada inseriu na DIPJ do ano-calendário de 2007 sua opção pela regra especial, ou seja, a adoção de balanços ou balancetes de redução ou suspensão para apurar a base de cálculo dos valores devidos a título de estimativa mensal de IRPJ e CSLL (opção confirmada na peça impugnatória, fls. 429).

Diferentemente, no ano-calendário de 2008, sua opção foi pela regra geral, ou seja, informou que iria apurar a base de cálculo das estimativas mensais tendo como suporte a receita bruta e acréscimos.

Todavia, como visto no curso do procedimento fiscal, nas respostas prestadas pela autuada ao Fisco e na própria peça de defesa, **EXCETO** em relação aos meses de julho/2008 e agosto/2008, cujos lançamentos serão analisados mais à frente, **a contribuinte assumiu, expressamente, ter adotado a sistemática especial de mensuração da base de cálculo para apurar as estimativas mensais devidas, ou seja, mediante o levantamento de balanços ou balancetes de redução ou suspensão.**

Isto é, mesmo informando nas DIPJ que no ano-calendário de 2007 optou pela determinação da base de cálculo dos recolhimentos estimados de IRPJ e CSLL “**com base em balanço/balancete de suspensão ou redução**” (fls. 231/278, dos autos) e no ano-calendário de 2008 optou pela determinação da base de cálculo dos recolhimentos estimados de IRPJ e CSLL “**com base na receita bruta e acréscimos**” (fls. 342/389), a realidade é que, excetuados os dois meses antes citados (julho e agosto de 2008, objetos de análise posterior), para os demais períodos a autuada assumiu, EXPRESSAMENTE, ter abandonado a “receita bruta” e se escorado em “balanços ou balancetes de redução ou suspensão”, manifestação devidamente ratificada na impugnação, fls. 429 dos autos.

Em resumo:

A) ANO-CALENDÁRIO DE 2007

Neste ano-calendário, o lançamento da multa isolada restringiu-se ao mês de maio/2007, tendo o Fisco detectado e a autuada confirmado (ver LALUR juntado às fls. 288/289) que o efetivo LUCRO REAL do referido período foi de R\$ 7.608.047,19 e não de R\$ 1.954.376,98, consoante inserido na DIPJ, Fichas 11 e 16 (fls. 239 e 263).

Com isso, o montante correto do IRPJ e da CSLL devidos seriam, respectivamente, R\$ 1.892.011,80 (*) e R\$ 684.724,25 (**), e não, como constou nas Fichas 11 e 16 (fls. 240 e 264), R\$ 478.594,25 (IRPJ) e R\$ 175.893,93 (CSLL), conforme abaixo demonstrado:

<p>➤ IRPJ (*) [R\$ 7.608.047,19 (X) 15% = R\$ 1.141.207,08] (+) [R\$ 7.608.047,19 (-) R\$ 100.000,00 (X) 10% = R\$ 750.804,72]</p>

➤ (=) R\$ 1.141.207,08 (+) R\$ 750.804,72 = **R\$ 1.892.011,80**

➤ **CSLL (**)** R\$ 7.608.047,19 (X) 9% = **R\$ 684.724,25**

Assim, restando confirmados pelos próprios apontamentos da autuada os valores apurados pelo Fisco, não há reparo a ser feito ao trabalho fiscal, mantendo-se os lançamentos realizados de multa isolada de IRPJ e CSLL do mês de maio de 2007, abaixo descrito, ainda porque a peça impugnatória expressamente reconhece terem sido utilizados balanços ou balancetes de redução/suspensão para a apuração dos montantes devidos, não se olvidando, ademais, que a contribuinte fez constar tal opção na DIPJ do exercício de 2008, apresentada à Receita Federal:

IRPJ			CSLL		
Período Apuração	Valores não recolhidos da estimativa	Multa isolada	Período Apuração	Valores não recolhidos da estimativa	Multa isolada
mai/07	1.392.011,80	696.005,90	mai/07	504.724,25	252.362,12

A) ANO-CALENDÁRIO DE 2008

No exercício de 2009, os lançamentos reportaram-se aos meses de janeiro/2008, maio/2008, julho/2008, agosto/2008 e setembro/2008, devendo-se destacar que a própria autuada, **literal e expressamente**, em resposta dada ao Fisco no curso da ação fiscal (petição de fls. 119/129, de 18/01/2010), declinou a respeito das operações do mencionado período:

“Por fim, a empresa assume que as informações contidas na DCTF não correspondem à realidade, devendo ser por isto ajustadas para refletir a real posição do contribuinte, relatada conforme acima. Em função desta deficiência constam em aberto débitos de IRPJ e CSLL não quitados, conforme Termo de constatação e intimação fiscal apresentado no dia 13/09/09”

A seguir, a autuada elaborou planilha demonstrativa (abaixo reproduzida, relativamente aos meses objetos dos lançamentos em 2008 – fls. 128):

IRPJ (cod. 2362)	IRPJ Devido após reprocesso	Recolhimento com DARF	Compensação através de PERDCOMP	Total de Recolhimento	Diferença entre devido e recolhido	Declarado na DCTF
jan/08	808.156,61	-	-	-	808.156,61	-
mai/08	4.614.316,82	-	3.181.021,25	3.181.021,25	1.433.295,57	-
jul/08	2.605.319,23	-	2.605.319,23	2.605.319,23	-	2.605.319,23
ago/08	2.463.169,03	-	2.463.169,03	2.463.169,03	-	2.463.169,03
set/08	1.564.566,90	-	834.338,98	834.338,98	730.227,92	834.338,98

CSLL (cod. 2484)	IRPJ Devido após reprocesso	Recolhimento com DARF	Compensação através de PERDCOMP	Total de Recolhimento	Diferença entre devido e recolhido	Declarado na DCTF
jan/08	291.656,38	-	-	-	291.656,38	-
mai/08	1.684.337,92	-	1.145.887,65	1.145.887,65	538.450,27	-
jul/08	1.336.761,18	-	1.336.761,18	1.336.761,18	-	1.336.761,18
ago/08	1.285.637,79	-	1.285.637,79	1.285.637,79	-	1.285.637,79
set/08	1.195.277,88	-	797.607,83	797.607,83	397.670,05	797.607,83

Comparativamente, a planilha de lavra do Fisco, antes reproduzida neste voto e que consta de fls. 11 dos autos, mostra, em relação ao período citado (2008):

IRPJ		
Período de Apuração	Valores não recolhidos da estimativa	Multa isolada
jan/08	808.156,61	404.078,31
mai/08	1.433.295,57	716.647,79
jul/08	2.855.260,69	1.427.630,35
ago/08	2.440.247,85	1.220.123,93
set/08	730.227,93	365.113,97

CSLL		
Período de Apuração	Valores não recolhidos da estimativa	Multa isolada
jan/08	291.656,38	145.828,19
mai/08	538.450,26	269.225,13
jul/08	783.742,25	391.871,13
ago/08	903.615,94	451.807,97
set/08	397.670,05	198.835,03

Ou seja, excetuados os meses de julho/2008 e agosto/2008, cujos lançamentos serão analisados à frente, os demais meses apresentam os mesmos registros, vale dizer, o apurado pela Fiscalização é ratificado integralmente pela escrituração da contribuinte e por informações por ela prestadas, conforme planilhas acima transcritas, pelo que os lançamentos relativos aos meses abaixo descritos devem ser integralmente mantidos, como segue:

IRPJ			CSLL		
Período de Apuração	Valores não recolhidos da	Multa isolada	Período de Apuração	Valores não recolhidos da	Multa isolada
jan/08	808.156,61	404.078,31	jan/08	291.656,38	145.828,19
mai/08	1.433.295,57	716.647,79	mai/08	538.450,26	269.225,13
set/08	730.227,93	365.113,97	set/08	397.670,05	198.835,03

DOS LANÇAMENTOS RELATIVOS AOS MESES DE JULHO/2008 E AGOSTO/2008

Passa-se, a seguir, à análise dos lançamentos pertinentes aos meses de julho/2008 e agosto/2008.

Diferentemente dos demais períodos objeto de lançamentos, os dois meses em referência apontam divergências entre o que o Fisco apurou e o que a autuada sustenta.

Para o Fisco, ainda com base nos registros do Livro Razão, a autuada teria procedido a recolhimentos insuficientes de estimativas do IRPJ e CSLL nos períodos citados, gerando a infração caracterizada como Multa Isolada. Já a defesa expõe que a autuada, “*utilizando-se da faculdade que a legislação tributária lhe confere, optou pela apuração do IRPJ e da CSLL nos meses de julho e agosto com base na receita bruta, levantando balancete de suspensão e redução nos demais meses do período*”, dizendo, ainda, que, “*quando da escrituração do Livro Razão, por um equívoco, a empresa informou o valor da provisão de IRPJ e CSLL conforme balancete de suspensão e redução, apesar de ter optado e recolhido o valor com base na receita bruta, conforme se depreende da planilha que instrui a presente impugnação*”, e que, “*o valor apontado pela fiscalização como diferença de IRPJ e CSLL devido e não recolhido a título de estimativa dos meses de julho e agosto e que, inclusive, foi utilizado como base de cálculo da multa isolada, deve ser rechaçado de pronto, considerando-se que a totalidade dos tributos devidos para estes dois meses foi recolhida*”.

Em síntese, a Fiscalização posicionou-se no sentido de que TODOS os recolhimentos teriam lastro em balanços ou balancetes de redução/suspensão, enquanto a impugnante sustenta que poderia, como fez, optar por calcular as estimativas com base na receita bruta e acréscimos em alguns meses e utilizar-se dos citados balanços ou balancetes de redução ou suspensão em outros.

Já se viu, exhaustivamente, ao longo deste voto, que a opção do sujeito passivo em apurar o Lucro Real de forma anual leva, compulsoriamente, à necessidade de se efetuar recolhimentos mensais estimados de IRPJ e CSLL, cujo montante é definido pela aplicação dos percentuais previstos no artigo 15, da Lei nº 9.249/1995 sobre “*base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente*” (art. 2º, Lei nº 9.430, de 27/12/1996).

Em caráter de exceção, a receita bruta poderá ser abandonada pelos contribuintes para calcular o valor da estimativa a ser recolhida, desde que levantem balanços ou balancetes mensais de “redução ou suspensão”, demonstrando que o montante que deveria ser recolhido em um determinado mês já foi satisfeito pelos pagamentos anteriores, sendo possível, portanto, reduzir ou suspender os recolhimentos do período.

Claramente, portanto, a opção de levantar balanços ou balancetes é do contribuinte, vale dizer, não cabe à administração interferir neste processo, cabendo-lhe, tão somente, aferir a regularidade dos procedimentos e dos cálculos.

Em outro dizer, embora a regra geral exija recolhimentos mensais estimados de IRPJ e CSLL calculados sobre a Receita Bruta (art. 222, RIR/1999), aos contribuintes é facultado levantar balanços ou balancetes de redução ou suspensão para reduzir ou suspender os pagamentos de tais tributos, desde que demonstrem que o valor acumulado já pago excede o valor a ser recolhido, calculado este com base no Lucro Real do período sob análise (RIR/1999, art. 230).

Todavia, por evidente, tratando-se de “faculdade” e não de imposição, poderão os contribuintes ignorarem os balanços ou balancetes levantados, mesmo que existentes, e proceder aos recolhimentos na forma da regra geral, ou seja, 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.*” (artigo 2º, Lei nº 9.430/1996).

No caso trazido à análise desta Turma de Julgamento aflora, concretamente, que a autuada, embora tenha se utilizado, praticamente em todos os meses de 2007 e 2008, dos referidos “balanços ou balancetes de redução/suspensão” para apurar e recolher os tributos devidos, **EXCEPCIONALMENTE** não o fez nos meses de julho/2008 e agosto/2008, quando calculou e recolheu o IRPJ e a CSLL fazendo uso da regra geral (receita bruta), ainda que tivesse levantado balanço/balancete de redução ou suspensão.

Ou seja, trata-se de opção adotada pela autuada com sustentação legal e que não pode ser desprezada ou ignorada pela Administração Tributária, a quem cabe, tão somente, aferir a regular apuração do *quantum* devido.

Destaque-se ainda, por relevante, que a contribuinte manifestou tal opção nas Fichas 11 e 16 (DIPJ/2009), fls. 354, 355, 356, 357, 378, 379, 3809,381, dos autos.

Com respeito aos cálculos, os demonstrativos de fls. 550/551 confirmam sua correção.

Acerca dos recolhimentos, a Fiscalização juntou cópias de DCTF dos períodos que confirmam as compensações efetuadas (fls. 315/318), nos valores de R\$ 2.605.319,23 e R\$ 2.463.169,03 (IRPJ – julho/2008 –

agosto/2008) e R\$ 1.336.761,18 e R\$ 1.285.637,79 (CSLL – julho/2008 – agosto/2008) e cópias de PERDCOMP (fls. 323/341).

Acrescente-se, por fim, que o próprio Fisco reconheceu as compensações, conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal, planilha de fls. 08/09 dos autos, já reproduzida anteriormente neste voto.

Como destaque final, embora não seja fator determinante, não se pode deixar de anotar que, como muito bem sustentou a defesa, nos valores recolhidos relativos aos meses de julho/2008 e agosto/2008 “até os centavos batem com o valor apontado pela fiscalização”, o que denota, sem dúvida, a intenção da autuada em calcular e recolher o IRPJ e CSLL dos mencionados períodos adotando a receita bruta e acréscimos, opção que, como dito alhures, não poderia ser ignorada ou desconsiderada pela Fiscalização.

(...|)”

A meu ver, os fundamentos acima não merecem reparos, pelo que as razões de decidir da decisão recorrida podem ser perfeitamente adotados neste voto, conforme disposto no art. 50 Lei 9.784 de 1999, que se aplica subsidiariamente ao PAF(*verbis*):

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito. (Grifei)

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)
Antonio Jose Praga de Souza