



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

Processo nº 10830.006294/2008-20
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1803-002.550 – 3ª Turma Especial
Sessão de 05 de fevereiro de 2015
Matéria MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO DETERMINADO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA
Embargante PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado GEA WESTFALIA SEPARATOR DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1999

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os embargos de declaração, para o fim de suprir: (a) a contradição que é aquela havida no interior da própria decisão e (b) a omissão que é a falta de manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração opostos pela PFN, para rerratificar o Acórdão da 3ª TE/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF nº 1803-001.470, de 11.09.2012, afastando a contradição e a omissão sem alterar o decidido, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Fernando Ferreira Castellani, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

I - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 05-10, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$409.941,69, a título de multa de ofício isolada por falta de recolhimento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) determinada sobre a base de cálculo estimada com base no lucro real nos meses de janeiro a novembro de ano-calendário de 2003.

Consta no enquadramento legal; “Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.”

II - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 11-16, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$163.359,98, a título de multa de ofício isolada por falta de recolhimento de Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) determinada sobre a base de cálculo estimada com base no lucro real nos meses de janeiro a novembro de ano-calendário de 2003.

Consta no enquadramento legal; “Arts. 222 e 843 do RIR/99 c/c art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.”

Os lançamentos fundamentam-se na falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL apurados pelo cotejo entre os dados informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), e aqueles contidos na Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF).

Cientificada, a Recorrente apresentou a impugnação, fls. 91-103.

Está registrado como ementa do Acórdão da 4ª TURMA/DRJ/CPS/SP nº 05-37.156, de 13.03.2012, fls. 227-242:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2003

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.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003

Compensação. Requisito Formal.

A partir de outubro de 2002, a inexistência de PER/DCOMP impede a extinção de créditos tributários por intermédio da compensação, regra válida, inclusive, nos casos de créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado, caso a decisão não disponha de forma diversa.

Havendo expressa manifestação da autuada de que não apresentou a necessária PER/DCOMP, impõe-se o lançamento de ofício para constituição do crédito tributário, como corretamente realizado pelo Fisco.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada em 09.04.2012, fl. 248, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 27.04.2012, fls. 254-268.

Está registrado como ementa do Acórdão da 3ª TE/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF nº 1803-001.470, de 11.09.2012, fls. 274-285:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2004

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50% por falta de recolhimento de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Exercício: 2004

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50% por falta de recolhimento de CSLL determinada sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês.

Cientificada, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração, fls. 288-289, argumentando, em síntese que há contradição e omissão no Acórdão da 3ª TE/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF nº 1803-001.470, de 11.09.2012, fls. 274-285:

A partir da leitura da ementa do aresto, extrai-se que a Turma considerou ser devida a exigência da multa isolada, calculada a partir da aplicação do percentual de 50% sobre o valor das estimativas não pagas, tal como preceitua o art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007, aplicável retroativamente por força do que dispõe o art. 106 do CTN.

Todavia, no voto condutor do acórdão adota-se base de cálculo diversa para o cálculo do valor devido a título de multa isolada.

Confira-se, por oportuno, trecho do voto vencedor que evidencia a contradição apontada (fl. 284):

No presente caso, a ciência dos Autos de Infração ocorreu depois de encerrado o ano-calendário de 2003, ou seja, depois do levantamento do balanço, e por essa razão a base de cálculo da multa isolada deve ser a diferença entre o IRPJ e a CSLL apurados e as estimativas obrigatórias recolhidas, respectivamente, e não o valor das estimativas não recolhidas, que foi a base de cálculo equivocadamente

eleita pela Autoridade Lançadora. Por essa razão tem cabimento dar provimento em parte ao recurso voluntário para excluir da tributação relativa ao IRPJ e à CSLL os valores de R\$135.421,45 e R\$85.984,27, respectivamente.

Nesse contexto, devidamente demonstrada a contradição entre a ementa e o voto condutor do acórdão no que toca à base de cálculo aplicável para cálculo da multa isolada, faz-se mister que o Colegiado se manifeste para esclarecer o que foi efetivamente decidido pela Turma e proceda à devida retificação no acórdão, se entender devido.

E, caso prevaleça o entendimento de alterar a base de cálculo eleita pela autoridade fiscal, que calculou a multa isolada tal como previsto no art. 44, II, “b” da Lei nº 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488/2007), requer-se seja esclarecido qual a base legal adotada pela Turma.

Diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer que os presentes embargos de declaração sejam recebidos, conhecidos e providos para sanar os vícios apontados.

Termos em que pede deferimento.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

Os Embargos de Declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional atendem aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009. Assim, deles tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A PFN argui que há contradição e omissão no Acórdão embargado em relação a aplicação da multa de ofício isolada por falta de recolhimento de tributo determinado sobre a base de cálculo estimada e a ausência de fundamentação legal.

Acolhem-se os embargos de declaração, para o fim de suprir: (a) a contradição que é aquela havida no interior da própria decisão e (b) a omissão que é a falta de manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir.

Por essas razões o Acórdão embargado deve ser alterado nos seguintes termos:

De

Distintas, são as aplicações das multas de ofício isoladas por falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada, ainda que o sujeito passivo tenha sido apurado prejuízo fiscal para o IRPJ e base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente. [...]

As multas de ofício isolada por falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada são aplicadas no caso em que não houver o pagamento do tributo devido, ainda que a Recorrente tenha apurado prejuízo fiscal para o IRPJ e a base de cálculo negativa para a CSLL, referente ao ano-calendário de 2003.[...]

No presente caso, a ciência dos Autos de Infração ocorreu depois de encerrado o ano-calendário de 2003, ou seja, depois do levantamento do balanço, e por essa razão a base de cálculo da multa isolada deve ser a diferença entre o IRPJ e a CSLL apurados e as estimativas obrigatórias recolhidas, respectivamente, e não o valor das estimativas não recolhidas, que foi a base de cálculo equivocadamente eleita pela Autoridade Lançadora [...].

Para

O processo se refere a autos de infração lavrados para constituição de multas isoladas em razão de falta de recolhimento das estimativas de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativa aos períodos de janeiro, fevereiro, março, abril, agosto setembro, outubro e novembro do ano calendário 2003.

Para fins de explicitar como foi procedida a ação fiscal, tem cabimento transcrever o que está registrado no Termo de Verificação, fls. 17-21:

"CONTEXTO

1. Trata a presente auditoria de revisão da Declaração de Informações Econômico- Fiscais, relativa ao ano-calendário 2003, DIPJ 2004, do contribuinte acima identificado, onde foram constatadas divergências entre os valores constantes da DIPJ e das DCTF, conforme Quadro abaixo, em relação ao IRPJ e a CSLL:

Meses 2003 / R\$	IRPJ MENSAL DIPJ	IRPJ DCTF	CSLL MENSAL DIPJ	CSLL DCTF
Janeiro	11.744,22	0,00	8.102,82	0,00
Fevereiro	48.732,26	0,00	23.946,26	0,00
Março	15.191,91	0,00	15.540,77	0,00
Abril	17.186,69	0,00	17.633,42	0,00
Maior	0,00	0,00	0,00	2.371,16
Junho	0,00	0,00	14.110,59	19.487,12
Julho	52.746,94	76.220,45	36.296,33	35.428,93
Agosto	267.835,89	0,00	136.295,33	19.695,16
Setembro	64.858,58	0,00	21.420,65	0,00
Outubro	155.228,3	0,00	69.460,25	8.538,42
Novembro	239.105,47	0,00	101.359,06	39.672,44
Dezembro	0,00	0,00	0,00	0,00

DA FISCALIZAÇÃO

2. Em 07/02/2008, o contribuinte recebeu Termo de Início de Fiscalização e Intimação para prestar os esclarecimentos necessários quanto as inconsistências constatadas e apresentar a devida documentação comprobatória (escrituração contábil e/ou fiscal).

3. Em 27/02/2008, foram apresentados documentos (planilha, cópias de DARF's e Livro de Apuração do Lucro Real do ano de 2003) relacionados as inconsistências apontadas.

DA ANÁLISE

4. Em relação as estimativas do ano-calendário 2003, verificou-se que:

A — Na DIPJ do ano-calendário 2003, foram apuradas estimativas mensais nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, julho, agosto, setembro, outubro e novembro, para o IRPJ, e nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro, para a CSLL.

B — As estimativas apuradas não foram declaradas nas respectivas DCTF's e não foram integralmente recolhidas.

C — Parte das estimativas apuradas, tanto do IRPJ quanto da CSLL, foram declaradas em DCTF e recolhidas, conforme Quadro abaixo. Os pagamentos efetuados foram confirmados através do Sistema Sinal08.

Meses 2003 / R\$	IRPJ DECLARADO EM DCTF E PAGO	CSLL DECLARADA EM DCTF E PAGA
Maio	0,00	2.371,16
Junho	0,00	19.487,12
Julho	76.220,45	35.428,93
Agosto	0,00	19.695,16
Setembro	0,00	0,00
Outubro	0,00	8.538,42
Novembro	0,00	39.672,44
Dezembro	0,00	0,00

5. Para apuração do IRPJ e da CSLL anual na DIPJ/2004, Ficha 12 A e Ficha 17, respectivamente, foram deduzidos apenas os valores efetivamente pagos como estimativas mensais. O IRPJ e a CSLL anual apurados na DIPJ/2004 foram corretamente declarados em DCTF.

DA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

6. Em relação ao IRPJ e a CSLL, será lançada multa de 50%, exigida isoladamente, pela FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ e da CSLL sobre o valor mensal apurado e não pago, conforme a seguir demonstrado.

MULTA ISOLADA — IRPJ e CSLL — R\$

Meses 2003 / R\$	IRPJ ESTIMATIVA	MULTA 50%	CSLL ESTIMATIVA	MULTA 50%
Janeiro	11.744,22	5.872,11	8.102,82	4.051,41
Fevereiro	48.732,26	24.366,13	23.946,26	11.973,13

Março	15.191,91	7.595,95	15.540,77	7.770,38
Abril	17.186,69	8.593,34	17.633,42	8.816,71
Maió	0,00	0,00	0,00	0,00
Junho	0,00	0,00	0,00	0,00
Julho	0,00	0,00	867,40	433,70
Agosto	267.835,89	133.917,95	116.600,17	58.300,09
Setembro	64.858,58	32.429,29	21.420,65	10.710,33
Outubro	155.228,3	77.614,18	60.921,83	30.460,92
Novembro	239.105,47	77.614,18	61.686,62	30.843,31
Dezembro	0,00	0,00	0,00	0,00

CONCLUSÃO

7. Os valores do IRPJ e da CSLL apurados na presente ação fiscal foram objeto de lançamento de ofício, com os devidos acréscimos legais, constituindo-se o Crédito Tributário nos termos do artigo 142 do CTN, conforme discriminado no Auto de Infração do qual o presente Termo é parte integrante.

8. A presente ação fiscal restringiu-se a revisão da DIPJ, em confronto com as DCTF, relativa ao ano-calendário de 2003. Fica, portanto, ressalvado o direito de a Fazenda Nacional fazer verificações posteriores e cobrar o que for devido em razão dos fatos, circunstâncias e elementos não verificados e/ou não conhecidos nesta oportunidade.

9. Por tratar-se de procedimento de revisão interna, fica dispensada a emissão de Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, com base no artigo 11, inciso IV, da Portaria RFB nº4.066/2007.

10. E, para constar e surtir todos os efeitos da lei, foi lavrado o presente Termo, em três vias de igual forma e teor, assinadas pela Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, sendo uma das vias entregue ao contribuinte, através do representante legal, para ciência e providências."

Alega a Recorrente que parte das estimativas apuradas no ano-calendário de 2003 foram amortizadas por meio de auto-compensação com saldos negativos apurados nos exercícios anteriores, razão pela qual, a aplicação das multas não se sustentam.

Contudo, insta consignar que à época do ano-calendário em exame, era obrigatório que o contribuinte solicitasse seu pedido de compensação através de PER/DCOMP. Tal procedimento, de fato, extingue o crédito tributário, sob ulterior condição resolutória.

Além disso, não é possível, neste momento, aferir se de fato, por ocasião das compensações, existia direito creditório em favor do recorrente.

Ante a não apresentação do pedido de compensação devidamente deferido, é forçoso reconhecer que a alegada compensação foi consumada e, em decorrência, que o crédito tributário foi extinto, muito embora a própria Autoridade Fiscalizadora tenha consignado que todo o débito declarado em DCTF foi efetivamente recolhido.

Reforça-se, ainda, tal argumento, o fato da Autoridade Fiscalizadora ter deixado de promover qualquer lançamento de ofício relativo ao IRPJ e a CSLL apurados ao final do ano-calendário.

Quanto às multas isoladas, cujo lançamento se deveu ao fato do contribuinte não ter pago as estimativas mensais, o cotejo da legislação de regência da matéria, Lei nº 9.430/96, art. 2º e 44 e Lei nº 8.981/95, art. 35, deixa claro que, na presença de prejuízo ou base de cálculo negativa, a aplicação da multa isolada somente tem lugar no curso do ano-calendário, se o dever de antecipar os tributos não estiver afastado por balancetes que evidenciem o efetivo resultado do exercício.

Isto porque, durante o ano-calendário, ante a ausência de balancetes, não havendo como se aferir a situação fiscal corrente da empresa, a lei concede à fiscalização o poder de presumir que os tributos apurados de forma estimada com base na receita correspondem aos tributos que serão devidos no seu final.

Encerrado o ano-calendário, o balanço fiscal é que determina a pertinência do exigido a título de estimativa, pois é nesse momento que se dá a ocorrência do fato gerador e se pode conhecer os tributos devidos.

Como no presente caso, a ciência do Auto de Infração se deu fora do curso do ano-calendário autuado, depois do levantamento do balanço, a base de cálculo da multa isolada deve ser a diferença entre o IRPJ e a CSLL apurados e as estimativas obrigatórias recolhidas, respectivamente, e não o valor das estimativas não recolhidas, que foi a base de cálculo equivocadamente eleita pela Autoridade Lançadora.

Ademais, para elucidar em definitivo a questão, inclusive no que se refere a legislação de regência da matéria e a sua interpretação, tem cabimento transcrever excertos do Voto condutor do Acórdão da 1ª TURMA/CSRF/CARF nº 01-06.093, de 11.11.2008, proferido no processo nº 10650.001940/2002-951

"Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003- 12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

"Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício.

Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador — totalidade ou diferença de tributo — só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido".

E ainda que a redação do caput do mencionado artigo 44 tenha sido alterado, conforme disposição do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação não pode ser outra senão a principal ou a acessória. Neste passo, ainda que o caput do mencionado artigo não mais se refira ao termo tributo ou contribuição, o pagamento

de montante principal não pode se reportar a outra coisa que não a tributo, ainda que sob a forma de antecipação.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo — IRPJ e CSLL — apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo — IRPJ e CSLL — é aquele apurado conforme cálculo de

antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

"(..) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade(..)."

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício — portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos — a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva —tributo — especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o caput do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

"Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos."

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

"(..) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 29. Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação — e que dele não pode se distanciar — que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)". (In: "Multa Agravada em Duplicidade" São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea "b", do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº

9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº8.383/91, *verbis*:

"Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)"

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Portanto, se a legislação possibilita o não recolhimento de antecipação, desde que apresentado o balancete mensal que comprove que as antecipações recolhidas superam o valor do tributo até aquele momento apurado, então é evidente que a multa instituída pelo artigo 44, inciso II, alínea "h" da Lei nº 9.430/96, não é devida em casos de prejuízo fiscal ou base negativa, sendo aplicável, somente, se não houver a apresentação do referido balancete.

Significa dizer que, a multa isolada deve ser aplicada em casos de apuração negativa e prejuízo fiscal desde que contribuinte não faça prova de que, mensalmente, inexistente tributo devido, o que se realiza através da apresentação dos balancetes mensais e desde que, ainda, inexistente o balanço final do período.

Se a multa é de natureza tributária e, portanto, tem por base o tributo devido, o balanço final do exercício é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, no caso de apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, bem como, para determinar o limite da multa — cuja base não pode ultrapassar o valor do tributo, quando devido - sob pena de descaracterizar sua natureza de multa imputada em razão de descumprimento de obrigação principal. [...]

Partindo-se dessas premissas e considerando o entendimento que a base de incidência da multa isolada, quando imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo, tem por limite o tributo definitivamente apurado [...]"

[...]

Por esses fundamentos, dou provimento em parte ao recurso para reduzir a base de cálculo das multas aplicadas para diferença entre o IRPJ e a CSLL apurados no ano-calendário de 2003, respectivamente, e as estimativas recolhidas e por essa razão excluir da tributação relativa ao IRPJ e à CSLL os valores de R\$135.421,45 e R\$85.984,27, respectivamente.

Por essas razões a ementa também deve ser alterada:

De:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício:2004

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50% por falta de recolhimento de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Exercício: 2004

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50% por falta de recolhimento de CSLL determinada sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês.

Para:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

IRPJ E CSLL. 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.

Em assim sucedendo, voto por acolher os embargos de declaração opostos pela PFN, para rerratificar o Acórdão da 3ª TE/4ª CÂMARA/1ª SEJUL/CARF nº 1803-001.470, de 11.09.2012, afastando a contradição e a omissão sem alterar o decidido.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva