



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

Processo nº 10840.002583/2004-15
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-001.201 – 1ª Turma
Sessão de 17 de outubro de 2011
Matéria Multa Isolada
Recorrente Pilila Distribuidora de Bebidas e Conexos Ltda
Interessado Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2001, 2002, 2003, 2004

ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO MENSAL. INSUFICIÊNCIA.. MULTA ISOLADA. INCIDÊNCIA. LIMITADA AO VALOR DO IMPOSTO DEVIDO APURADO NA DECLARAÇÃO DE AJUSTE

A multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de que trata o art. 2º da Lei nº 9.430/1996 é aplicável após o término do período de apuração, quando apurado imposto devido na declaração de ajuste.

Nas situações em que há a falta de recolhimento das estimativas e o contribuinte apura imposto a pagar no final do período de apuração menor que o apurado pelas bases estimadas, a multa pela falta de recolhimento das estimativas deve ser limitada ao montante do imposto apurado no final do exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencido(a) o(a) Conselheiro(a) Alberto Pinto Souza Junior. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias.

HENRIQUE PINHEIROS TORRES - Presidente.

RELATOR ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR - Relator.

CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS - Redator designado.

EDITADO EM: 12/11/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto), Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, Antonio Carlos Guidoni Filho, João Carlos de Lima Junior, Alberto Pinto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, Claudemir Rodrigues Malaquias.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial do Contribuinte interposto em face do acórdão nº 180-09.956, de 16 de agosto de 2006 (fls. 476/495), proferido pela Oitava Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, que, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir para 50% o percentual da multa isolada por falta de pagamento do imposto sobre a base estimada. À época, ficaram vencidos os conselheiros Karem Jureidini Dias e Margil Mourão Gil Nunes que excluía a multa e o Conselheiro Dorival Padovan que limitava ao valor do imposto declarado no final do exercício.

No recurso especial interposto, a recorrente insurge-se contra a decisão recorrida, pelas seguintes razões:

I – que a decisão recorrida ao sustentar que são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa e a multa de ofício sobre o imposto devido, não pode prevalecer, pois está em conflito aberto com precedentes de outras Câmaras do Conselho de Contribuintes;

II – que há conflito entre o acórdão recorrido e o acórdão nº 105-157731 da 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que decidira que:

"Encerrado o período anual de apuração do imposto de renda e da contribuição social, 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, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças de antecipações sem que tenha ocorrido insuficiência dos tributos apurados no período".

III – que o acórdão recorrido apresenta divergência também com outros acórdãos do Conselho de Contribuintes, os quais são transcritos na peça recursal;

IV – que, por essas razões, requer seja conhecido e provido o recurso especial, para o fim de reformar o acórdão recorrido, reconhecendo a impossibilidade de se impor multa isolada quanto ao IRPJ, a título de estimativa, após o encerramento do ano-calendário.

Em despacho exarado a fls. 516 e 517 dos autos, o Presidente da Oitava Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes admitiu o recurso especial interposto pela contribuinte, por entender que era tempestivo e que restava patente a divergência entre os acórdãos recorridos e paradigmas.

Ciente, em 01/09/08, do recurso especial interposto pela contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões no mesmo dia, na qual sustenta:

I – que o recurso interposto pelo contribuinte não preenche a exigência de regularidade formal do recurso especial e viola o princípio da ampla defesa e do contraditório, pois se limitou a transcrever o teor dos julgados paradigmas, sem, contudo, elencar as razões pelas quais a decisão combatida deveria ser alterada, não obstante o ônus que lhe competia por força dos arts. 7º e 15 do RICSRF;

II - que sequer a inexistência de tributo devido ao final do período não elide a incidência da multa prevista no art. 44, §1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, uma vez que a Lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos, ao contrário, o que dizer da situação em que restou apurada que a contribuinte excluiu indevidamente o lucro líquido?

III – que há decisões de outras Câmaras deste Conselho de Contribuintes, que mantêm a cobrança da multa do art. 44, §1º, inc. IV, da Lei 9.430/96, quando o contribuinte não recolhe o tributo devido por estimativa, sem justificar o não recolhimento mediante a transcrição do balancete de suspensão no Livro Diário;

IV – que, por essas razões, requer não seja conhecido o recurso especial interposto pelo contribuinte e, caso seja superada a preliminar, no mérito, roga seja negado provimento ao recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Alberto Pinto Souza Junior

Inicialmente, saliento que não procede o argumento da recorrida de que o recurso especial tenha se limitado a transcrever o teor dos julgados paradigmas, sem apontar as razões para a reforma da decisão recorrida, o que ofenderia os arts. 7º e 15 do Regimento Interno então vigente. Ora, da leitura dos art. 7º e 15 do Anexo II da Portaria MF 147/07, conclui-se que a recorrente estaria obrigada a demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida e isso, conforme se verá mais a frente, foi feito. Ademais, a recorrente aponta, com clareza, qual a sua pretensão, ou seja, que seja reconhecida a impossibilidade de se impor multa isolada quanto ao IRPJ, a título de estimativa, após o encerramento do ano-calendário, conforme precedentes assentados. Assim, ainda que de forma sucinta e indireta, a recorrente aduz suas razões para reforma da decisão recorrida.

Por outro lado, há que se ressaltar que, embora a recorrente, no seu recurso especial, aborde *en passant* que a decisão recorrida considerou possível a aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a base estimada e da multa de ofício sobre o tributo devido, ela não se insurge contra tal ponto da decisão recorrida nem muito menos demonstra ser ela divergente de outra decisão deste colegiado.

Assim, o recurso especial é conhecido apenas quanto ao ponto relativo à possibilidade ou não de exigir a multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a base estimada após o encerramento do período de apuração do IRPJ, conforme ementas de julgados deste Colegiado transcritas em sua peça recursal, as quais divergem da decisão recorrida. Esse também foi o ponto analisado pelo Presidente da 8ª Câmara do extinto Primeiro

Conselho de Contribuintes, ao realizar o juízo de admissibilidade do recurso especial e concluir pelo seu seguimento.

Da análise, mais percuciente da peça recursal, verifica-se que a divergência restou demonstrada pelo cotejo da ementa do Acórdão nº 103-21.030, de 2002, com os fundamentos da decisão recorrida pinçados pela recorrente em sua peça recursal, os quais a seguir transcrevo:

Trechos do Acórdão nº: 108-08.956 (acórdão recorrido)

“A aplicação da multa isolada decorre do descumprimento da obrigação de se efetuar o recolhimento por estimativa nos prazos e condições estabelecidos na legislação tributária, independentemente do resultado anual apurado pelo sujeito passivo. Excetua-se do disposto nessa regra a pessoa jurídica que comprovar que a insuficiência de pagamento decorreu do levantamento do balanço ou balancete de suspensão ou redução na forma do art. 35 da Lei n.º 8.981, de 1995, e alterações posteriores.

Impenderia destacar, também, que o citado dispositivo não faz qualquer restrição quanto à data em que deva ser apurada a falta de pagamento ou recolhimento a menor por estimativa. Daí porque, a Instrução Normativa nº 93 de 1997, que disciplinou a matéria, expressamente previu a aplicação da multa após o ano-calendário, no seu artigo 13 e incisos.” (fls. 482)

Por sua vez, o acórdão paradigma assim está ementado:

Ac. nº 103-21.030, de 2002.

"IRPJ — CSLL — RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA — MULTA ISOLADA — Encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do imposto efetivamente devido apurado, com base no lucro real, em declaração de rendimentos apresentada tempestivamente, revelando-se improcedente a cominação de multa sobre eventuais diferenças, mormente quando verificado o prejuízo no ano-calendário".

Quanto ao mérito, peço vênia aos meus pares, para expressar minha profunda discordância com a exegese desenvolvida pelo acórdão paradigma e por outros julgados deste Colegiado, os quais têm decidido incabível a aplicação da multa isolada:

a) quando já encerrado o período de apuração do IRPJ, como no caso do acórdão paradigma;

b) quando for apurado prejuízo fiscal ao final do ano, ainda que o contribuinte não tenha levantado balanço de suspensão (ac. nº 105-17.072);

b) sobre eventuais diferenças, quando o tributo parcialmente recolhido antecipadamente supera o tributo efetivamente devido no ajuste (ac. nº 01-05.376/2005), e

c) quando houver a cobrança da multa de ofício sobre o tributo efetivamente devido no ajuste (ac. nº 103-21.275/03).

Tais decisões têm, em verdade, por via oblíqua, negado vigência a uma lei federal, pois afrontam literalmente o disposto nos art. 2º e 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 e no art. 35 da Lei nº 8.981/95.

É demais imaginar que se coaduna com os mais mezinhos princípios do direito a permissão dada ao contribuinte, por tais decisões, para, em janeiro de um determinado ano calendário, decidir se obedece ou não o art. 2º e segs. da Lei nº 9.430/96, ficando apenas na dependência de eventos futuros, para ver a sua infração anistiada por este colegiado. No caso, do acórdão paradigma, basta que o Fisco não fiscalize a contribuinte durante o ano que a conduta infracional ao art. 2º da Lei nº 9.430/96 estaria anistiada.

A título ilustrativo, note-se que isso gera situações absurdas de tratar desigualmente contribuintes que incorrem na mesma falta, pois a sorte da sanção pelo descumprimento do art. 2º da Lei nº 9.430/96 vai depender de fatos futuros, como por exemplo: a fiscalização ou não do fisco durante o ano em curso, a apuração de lucro ou prejuízo fiscal, a apuração de imposto devido ao final do ano maior ou menor do que as estimativas parcilamente pagas etc..

Em outras palavras o julgado paradigma e os demas acima citados desnaturam a norma tributária, tornando-a uma norma facultativa, já que a sua não observância, via de regra, não traz, à luz de tais decisões, qualquer consequência jurídica.

Adite-se ainda, que o legislador dispôs expressamente, no inciso IV do § 1º do art. 44, que é devida a multa isolada ainda que o contribuinte apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL ao final do ano, deixando claro, assim, que o valor apurado como base de cálculo do tributo ao final do ano é irrelevante para se saber devida ou não a multa isolada. Vê-se, assim, que o acórdão paradigma apontado pela recorrente incorre em rotundo equívoco exegético, ao tornar inócua a norma contida no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96. Tornar inócua a norma federal vigente é, por meio oblíquo, um descumprimento da Súmula CARF nº 2.

Assim, por todo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Relator Alberto Pinto Souza Junior - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator Designado

Em que pesem as razões de decidir do eminente Relator, peço vênia para dele divergir quanto à incidência da multa isolada sobre os pagamentos que deixaram de ser realizados a título de estimativa, na hipótese em que o resultado apurado no ajuste no final do período é positivo, ou seja, há imposto declarado no ajuste.

De plano, deve-se consignar, nos limites fixados pelo voto do i. Relator, que o recurso especial foi conhecido apenas quanto ao ponto relativo à possibilidade ou não de exigir a multa isolada por falta de recolhimento do imposto sobre a base estimada após o encerramento do período de apuração do IRPJ. Na parte relativa ao questionamento da multa sobre as estimativas exigidas conjuntamente com a multa de ofício, o apelo da Contribuinte não foi conhecido pelo e. Colegiado.

Pois, bem, o d. Conselheiro sustenta em seu voto que a aplicação da multa isolada decorre da literalidade do texto normativo. A exoneração da referida multa implica negar eficácia a dispositivo legal vigente.

Pelas razões que passo a expor, entendo de forma diferente, no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (redação original), albergando-se numa interpretação sistêmica do normativo. Levando-se em conta toda a disciplina do regime de apuração do lucro real anual e recolhimentos mensais estimados, entendo que **a penalidade deve ser aplicada até o limite do imposto devido, calculado com base no lucro apurado no final do período.**

Segundo a dicção do art. 2º da Lei nº 9.430/1996, os valores mensais a serem recolhidos a título de estimativa possuem natureza de **imposto**, ou seja, tais valores, ainda que apurados na forma estimada, com a aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida mensalmente, são tratados pelo legislador como **valores de imposto**, *verbis*:

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

*§ 1º **O imposto a ser pago mensalmente** na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

(...)” (destacou-se)

Com efeito, os dispositivos transcritos estabelecem que no regime de apuração pelo lucro real anual, os contribuintes optam pelo pagamento **do imposto** em cada mês, que será determinado sobre a base de cálculo estimada (art. 2º, *caput*). E fixam que o

imposto a ser pago mensalmente será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento (art. 2º, § 1º).

O legislador, ao qualificar como **imposto** os valores devidos mensalmente, ainda que pagos antecipadamente (antes de ocorrido o fato gerador), conferiu à obrigação de recolher tais montantes **a natureza jurídica de obrigação principal**. Ora, se é esta a natureza estabelecida pelo próprio legislador, não cabe ao intérprete tergiversar e atribuir-lhe efeitos que não lhe são próprios.

Por outras palavras, os recolhimentos mensais possuem a natureza jurídica de imposto e, por conseguinte, configuram o cumprimento da **obrigação principal de pagar imposto** e não qualquer valor que se converterá em imposto em momento posterior (ajuste). O que se paga mensalmente é **imposto** e o que se satisfaz é a obrigação tributária principal, tal como definido pela lei.

À luz destas premissas, é correto afirmar acerca da natureza da obrigação na hipótese em que o contribuinte opta pelo pagamento do imposto estimado que trata-se de **obrigação tributária principal**, da qual deve decorrer todos seus consectários.

Como consequência deste raciocínio, pode-se dizer que nas hipóteses em que a base de cálculo for nula ou negativa, não há que se falar **no surgimento da obrigação principal**. Se o que se paga, possui natureza de imposto, não ocorrendo a hipótese legal para incidência da norma, como nos casos de prejuízo fiscal ou base negativa, **não há que se falar em nascimento da obrigação tributária e, por conseguinte, não procede a aplicação de sanção aplicável aos casos de falta de recolhimento de imposto, porquanto a “falta de recolhimento de imposto” é o descumprimento da obrigação principal**.

Seguindo este mesmo entendimento, verifica-se que o mesmo ocorre nas situações em que há a falta de recolhimento das estimativas e o contribuinte apura imposto a pagar no final do período de apuração **menor** que o apurado pelas bases estimadas. Nestes casos, a multa pela falta de recolhimento das estimativas **deve ser limitada ao montante do imposto apurado no final do exercício**.

É o que parece ser o caso dos autos, uma vez que a Recorrente teria apurado imposto a pagar na declaração de ajuste. Assim, a *falta de recolhimento de imposto*, ensejadora da multa isolada pelo não recolhimento das estimativas, deve ser equivalente ao imposto devido apurado na declaração de ajuste. Ou seja, a base de cálculo da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas deve ser limitada ao valor do imposto devido apurado no final do período.

Para elucidar este entendimento, vale transcrever o art. 44 da referida Lei nº 9.430/1996, que estabelece a sanção aplicável à falta de recolhimento das estimativas, *verbis*:

“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;”

(...)” (destacou-se)

Conforme o dispositivo acima transcrito, é imperioso admitir que a penalidade aplicada na forma isolada **incide sobre a totalidade ou diferença de tributo** ou contribuição, ou seja, restam afastadas as hipóteses em que não são apuradas diferenças de imposto a pagar, como é o caso das pessoas jurídicas que apuram prejuízo fiscal, **ou cujo lucro apurado na declaração de ajuste é menor que as bases de cálculo estimadas mensalmente.**

Este entendimento, por si só, a despeito da literalidade do disposto no inciso IV do referido art. 44, já infirma a tese de que é aplicável a multa isolada, nos casos em que se apura prejuízo fiscal ou nos casos de lucro devido no ajuste em montante inferior às bases de cálculo mensalmente estimadas.

Por outras palavras, encerrado o período de apuração e tendo o contribuinte demonstrado no ajuste a ocorrência de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, não há, neste momento, ou seja, após o encerramento do período de apuração, **obrigação principal** a ser satisfeita. Logo, tendo em conta o disposto no *caput* do art. 44, acima transcrito, no sentido de que a penalidade isolada incide sobre a *totalidade ou diferença de tributo ou contribuição*, se torna inadmissível sua exigência, **nos casos em que não há valores a serem pagos pelo contribuinte.** Este raciocínio se aplica da mesma forma aos casos em que **o valor do lucro apurado na declaração de ajuste é menor que as bases de cálculo estimadas**, cujos recolhimentos não foram efetuados.

Portanto, nas situações em que há a falta de recolhimento das estimativas e o contribuinte apura imposto a pagar no final do período de apuração **menor** que o apurado pelas bases estimadas, a multa pela falta de recolhimento das estimativas **deve ser limitada ao montante do imposto apurado no final do exercício.**

Pelas razões expostas, e mais uma vez pedindo vênias ao ilustre Conselheiro Relator, voto no sentido de DAR provimento ao recurso da Contribuinte para limitar a exigência da multa isolada até o valor do imposto informado na declaração de ajuste.

É como voto.

Claudemir Rodrigues Malaquias, Redator designado.