



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

Processo n° 10909.000618/2007-84
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-003.752 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA. LANÇAMENTO DEPOIS DO EXERCÍCIO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SEARA ALIMENTOS S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

LANÇAMENTO POSTERIOR AO ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de falta de recolhimento de diferenças de estimativas mensais de IRPJ e CSLL anteriores à Lei nº 11.488/2007, é cabível a cobrança da multa isolada após o término do ano-calendário, desde que as diferenças de estimativas não recolhidas não sejam efeitos secundários de infrações praticadas para a redução do lucro real anual e da base de cálculo da CSLL anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Rogério Aparecido Gil (suplente convocado em substituição ao Conselheiro Demetrius Nichele Macei, impedido de votar) e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (fls. 1097/1104) em face do acórdão nº 1202-00.044, assim ementado:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

Ementa: ELETROBRÁS INDEDUTIBILIDADE.

Os créditos ainda sem o seu prazo de resgate vencido, não seriam dívidas vencidas. Ademais, os empréstimos compulsórios não são suscetíveis de dedução como despesa operacional.

MULTA ISOLADA ESTIMATIVA. NÃO CABIMENTO.

A falta de recolhimento das estimativas, após o final do exercício fiscal, não sujeita a pessoa jurídica à penalidade da multa isolada, uma vez que o fato gerador do IRPJ é anual.

RECURSO DE OFÍCIO

Tratando-se de Postergação o lançamento deveria ter sido de juros e multa. Correta foi a decisão da DRJ”

De acordo com o voto condutor do acórdão recorrido, a aplicabilidade da multa isolada está condicionada ao encerramento do ano-calendário.

Despacho de Encaminhamento à PGFN no dia 12/02/2015, à efl. 1.096. Recurso interposto no dia 10/03/2015, à efl. 1.105. Nessa oportunidade, alega divergência em relação aos acórdãos nº 108-06.571 e 1401-00.429. No mérito, manifesta que o artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/1995 não restringiu a aplicação da multa ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário. Assinala, ao contrário, que a expressão “*ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário*” leva à conclusão de que o lançamento pode ser efetuado após o seu encerramento, pois, antes disso, não se sabe qual será o resultado do período anual.

Ao final, requer seja admitido e provido o presente recurso especial, reconhecendo-se a plena validade da cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Ciência da recorrida em relação ao apelo fazendário no dia 09/09/2015, à efl. 1.148. Contrarrazões apresentadas no dia 22/09/2015, à efl. 1.149. Nessa oportunidade, alega que não se deve conhecer do Recurso Especial fazendário por conflitar com as Súmulas CARF nº 82 e 105. No mérito, sustenta o que segue:

- 1) nos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004 foi apurado saldo negativo, o que torna inadmissível a aplicação das multa isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996;

- 2) o pagamento das estimativas são meras antecipações, mas o *quantum debeatur* exato só é apurado ao final do ano calendário;
- 3) logo, se ao final do ano-calendário for apurado saldo negativo, a falta de pagamento das estimativas não permite que o Fisco realize o lançamento do tributo e, conseqüentemente, da multa, em conformidade com as Súmulas CARF nº 82 e 105;
- 4) a multa isolada só pode ser aplicada durante o ano-calendário, pois, se encerrado o período-base de incidência, o que passa a ser exigido é o próprio tributo, não mais a estimativa não recolhida;
- 5) por fim, já se sedimentou, na jurisprudência do CARF, o entendimento de que é impossível a aplicação concomitante da multa isolada com a multa de ofício, devendo sempre permanecer esta última.

Diante do exposto, requer que o Recurso Especial fazendário não seja conhecido, mas, na remota hipótese de não ser este o entendimento, pugna pelo desprovemento do apelo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

O presente Recurso Especial é tempestivo. Todavia, a recorrida refuta a aplicação conjunta da multa de ofício com a multa isolada, na oportunidade em que postula o não conhecimento do apelo fazendário com esteio nas Súmulas CARF nº 82 e 105. Diante disso, impõe-se o exame das circunstâncias fáticas que conduziram a Fiscalização a aplicar a multa isolada, objeto desta reclamação.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, à efl. 776, a autoridade fiscal, em procedimento de verificação obrigatória, constatou que a fiscalizada, sujeita ao recolhimento mensal sobre a base estimada mediante balanços de suspensão e redução, escriturou débitos de IRPJ em conta de passivo que não coincidiam, em alguns meses dos períodos-base de apuração de 2002 a 2004, com os débitos declarados em DCTF e pagos mediante DARF, nos valores então confessados.

A multa isolada, em face do recolhimento a menor das estimativas levantadas com base em balanço de suspensão e redução, foi aplicada no percentual de 50% sobre as diferenças apuradas, levando em conta a alteração do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 pela Medida Provisória nº 351/2007, em conformidade com a planilha abaixo:

PA	IRPJ Escriturado (R\$)	IRPJ Declarado (R\$)	Diferença (R\$)	Multa (50%) (R\$)
Fev/02	2.360.737,53	2.338.454,67	22.282,86	11.141,43
Jul/02	2.704.094,68	2.512.756,91	191.337,77	95.668,89
Set/02	3.519.881,35	1.910.820,10	1.609.061,25	804.530,63
Out/02	4.240.505,82	1.814.388,16	2.426.117,66	1.213.058,83
Dez/02	1.943.707,54	1.468.608,05	475.099,49	237.549,75
Jan/03	417.262,49	0	417.262,49	208.631,25
Fev/03	1.245.543,60	145.543,60	1.100.000,00	550.000,00
Jun/04	5.485.111,37	2.510.087,34	2.975.024,03	1.487.512,02

Como se pode ver, não se trata de cobrança de estimativas não recolhidas tempestivamente, motivo por que não incide a Súmula CARF nº 82, *verbis*:

"Súmula CARF nº 82. Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas."

O quadro fático acima retratado também revela-se incompatível com a incidência da Súmula CARF nº 105, já que as diferenças de estimativas não recolhidas não são efeitos secundários de infrações praticadas para a redução do lucro real anual e da base de cálculo da CSLL anual. Repare-se, pois, na dicção da referida Súmula:

"Súmula CARF nº 105. A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício."

Assim, ao repelir a incidência das Súmulas CARF nº 82 e 105, alegadas pela recorrida, conheço do Recurso Especial fazendário, adotando, no mais, as razões aduzidas no Despacho de Admissibilidade.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Localizando a infração no tempo e não se verificando, nos autos, justificativa fundada em balanços/balancetes de suspensão ou redução, revela-se procedente a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL, consoante o artigo 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996, já com a redução para 50% prevista na Lei nº 11.488/2007, observada pelo agente fiscal atuante.

Conclusão: deve-se conhecer do Recurso Especial fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa

Declaração de Voto

Com a devida vênia ao D. Relator, entendo que o recurso especial da Procuradoria não merece provimento.

A impossibilidade de cobrança da multa sobre estimativas mensais tem por principal fundamento a lógica empregada na sistemática de antecipação por estimativas. Isto porque as estimativas mensais não configuram obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação.

A esse respeito, destaque-se artigo 231, do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999), que estabelece a compensação dos valores antecipados a título de estimativa mensal ao final do ano:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º): (...)

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230. (grifamos)

De acordo com o dispositivo do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica que tenha recolhido estimativas poderá, ao final do ano-calendário, deduzi-las do saldo a pagar do IRPJ. Tal mecanismo demonstra a relação inafastável entre as estimativas mensais e a apuração ao final do período, confirmando que não se tratam de relações jurídicas tributárias autônomas, mas apenas uma técnica de arrecadação.

Considerando a natureza de mera antecipação da estimativa, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais consolidou entendimento sobre a impossibilidade de sua cobrança após o encerramento do ano calendário, conforme Enunciado n. 82 de sua Súmula:

Súmula CARF 82:

Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

O E. Superior Tribunal de Justiça também decidiu que as estimativas mensais são meras antecipações do fato gerador, que ocorre ao final do período de apuração, *verbis*:

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96. (Superior Tribunal de Justiça, AgRg no Resp 694.278, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 03/08/2006)

Nesse contexto, seria legítima a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais se efetuado o lançamento antes do encerramento do ano-calendário, o que não ocorreu no caso do presente processo administrativo.

São precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho tratando da relação indissociável entre o tributo pago ao final do ano e a estimativa mensal:

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/969 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

Essa opção não exclui, contudo, a obrigação de calcular a renda e o lucro líquido no final do ano-calendário, e de efetuar o pagamento dos tributos sobre ele incidentes. O §3º do dispositivo acima transcrito não deixa dúvidas a respeito do assunto (...). E o §4º segue a mesma linha de raciocínio, ao estipular que o tributo pago no regime de estimativa deve ser deduzido para fins de determinação do saldo de tributo a pagar.

Em sentido semelhante, também, é a disposição do art. 6º da Lei n. 9.430/96, a qual permite entrever a indissociabilidade do tributo pago no regime de estimativa e aquele devido ao final do ano-calendário. (...)

Os referidos preceitos legais nos levam a concluir que o regime de estimativa não veicula tributos distintos do IRPJ e da CSLL anuais. Trata-se de técnica de tributação que implica antecipação do recolhimento de valores presumidamente devidos em 31 de dezembro de cada ano. Por isso, na apuração dos tributos no último dia do ano-calendário (critério temporal do IRPJ e da CSLL) devem ser consideradas as quantias antecipadas e, ainda, se estas forem superiores ao débito efetivo, cabe sua restituição

(Derivação e Positivização no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

O artigo 44, IV, §1º, IV, da Lei nº 9.430/1996 tinha a seguinte redação anteriormente à Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Antes disso, a Medida Provisória nº 303/2006, de 29/06/2006, perdeu a eficácia, mas também teve previsão de modificação do citado artigo 44.

De toda forma, o caput do artigo 44 explicitava que apenas seria exigida a multa isolada no caso de "*diferença de tributo ou contribuição*". O §1º, inciso IV autorizava a cobrança isolada desta multa, ainda que apurado prejuízo fiscal, mas a interpretação do parágrafo deve se conformar ao *caput* e, assim, só poderia ser aplicada a citada multa isolada caso houvesse lançamento antes do final do ano-calendário. Do contrário, indevida a cobrança de multa isolada sobre estimativas mensais.

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

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa