



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10945.721275/2011-35
ACÓRDÃO	1004-000.261 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DSI - DUTCH STARCHES INTERNACIONAL DO BRASIL AMIDOS LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSIS. BALANCETES DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO. INSUFICIÊNCIA DA DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA.

A mera apresentação de balancetes de verificação que não demonstram adequadamente a apuração do lucro real mensal, com as respectivas adições, exclusões e compensações necessárias para comprovar que o valor acumulado já pago excede o imposto devido com base no lucro real do período em curso, não atende aos requisitos do artigo 35 da Lei nº 8.981, de 1995. Na falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário, a Súmula CARF nº 93 autoriza a apresentação de "escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa", requisito não atendido pela simples apresentação de relatórios contábeis gerenciais.

MULTA ISOLADA. LEGITIMIDADE APÓS ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. SÚMULA CARF nº 178.

É legítima a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais mesmo após o encerramento do exercício, independentemente do resultado final apurado (prejuízo fiscal, lucro ou saldo negativo de CSLL). A obrigação de recolher estimativas subsiste durante todo o ano-calendário para contribuintes optantes pelo lucro real anual, constituindo dever instrumental autônomo cuja infração é punível nos termos do artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, de 1996. Aplicação da Súmula CARF nº 178.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 818/835, que, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação de fls. 618/661, mantendo o crédito tributário exigido.

2.Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

I – INTRODUÇÃO

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls.592/610), lavrado em relação aos anos-calendários de 2007 e 2008, que resultou na exigência de multas exigidas isoladamente de IRPJ no valor de R\$ 1.024.393 e de CSLL no valor de R\$ 563.964,06, lavrado pela DRF/FOZ DO IGUAÇU/PR, conforme legislação vigente, e cientificado ao interessado acima qualificado por via postal, por meio de Aviso de Recebimento –AR, em 23/12/2012, à folha 612.

As autuações, conforme a descrição dos fatos e enquadramento legal, decorrem da falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de receita bruta e acréscimos, bem como da falta de pagamento da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos, conforme Termo de Verificação, parte integrante e inseparável dos respectivos autos de infração.

II – DA AUTUAÇÃO FISCAL

A íntegra do TERMO DE VERIFICAÇÃO – TVF, parte integrante e inseparável dos Autos de Infração, encontra-se às folhas 592 a 598. A seguir será apresentado de forma sintetizada o principal ponto que implicou na autuação fiscal:

O FISCO constatou, após lavratura de intimações e reintimações para coleta de documentações contábeis e análise das respostas encaminhadas em atendimento aos referidos termos fiscais, que o contribuinte, que apurou seu Lucro Real anualmente nos anos-calendário de 2007 e 2008, deixou de recolher as estimativas mensais do IRPJ (assim como da CSLL) sobre a base de cálculo estimada com base em sua Receita Bruta e Acréscimos, as quais estava obrigado, uma vez que não apurou balancetes de suspensão/redução no período, sendo que tais balancetes não foram transcritos para o seu Livro Diário, nos termos do art 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

III – DA IMPUGNAÇÃO

A Recorrente foi cientificada do Autos de Infração, do Termo de Verificação Fiscal - TVF e seus Anexos por meio de Aviso de Recebimento – AR em 23/12/2011, conforme folha 612, tendo protocolado sua peça impugnatória em 23/01/2012, conforme folha 618.

A íntegra da IMPUGNAÇÃO apresentada pela Recorrente se encontra às folhas 618 a 807; A seguir será apresentada de forma resumida as principais alegações constantes da peça impugnatória:

1. Balancetes de redução e suspensão

Acerca da entrega dos balancetes de redução e suspensão, a Recorrente alega em síntese que:

- mantém escrituração contábil pelo DATASUL (hoje TOTVS), reconhecido sistema de contabilidade, que está obrigada ao SPED Fiscal, e gera fechamentos mensais - acumulados, que são utilizados como balancetes de suspensão e redução e que foram entregues à Autoridade Fiscal na resposta aos ofícios datada de 09/08/2011.

- apresentou Balancetes de fechamento mensal/acumulado, que utiliza para apuração do IRPJ/CSL, devidamente numerados e paginados, gerados por sistema validado pela SRFB, de tal sorte que o resultado do período pode facilmente ser apontado.

- o que se questiona é que os balancetes juntados no PAF não estariam transcritos no Livro Diário ou no LALUR, o que é uma verdadeira arbitrariedade.

- os balancetes entregues trazem o resultado mensal e o lucro ou prejuízo acumulados no período, estão devidamente numerados, e em momento algum os valores neles apontados foram questionados pela Fiscalização.

- há provas suficientes de que a Contribuinte não apurou lucro no exercício 2007 e em 2008, seu lucro tributado no fechamento de dezembro, cujo resultado foi inferior aos valores apurados pelo balancete de suspensão redução, de tal sorte, que nenhuma exigência deveria ter sido lançada; Assim, a multa de ofício apurada por estimativa é ilegal, abusiva e não respeita os preceitos básicos do Direito Tributário.

2. Improcedência da multa de Ofício

Em relação a aplicação da multa isolada, a Recorrente alega em síntese que:

- ao contrário do que restou informado no relato dos fatos, quando intimada a empresa apresentou a documentação necessária, dentre os quais os balancetes de suspensão, com fechamento acumulado entre os meses apurados nos estritos conceitos de contabilidade.

- em momento algum o Sr. Fiscal desqualificou a contabilidade apresentada. Em momento algum apurou alguma diferença nos lançamentos efetuados, algum problema com relação ao Lucro/Prejuízo apurados cumulativamente pela Contribuinte.

- O único problema vislumbrado pela Autoridade Fiscal seria a falta de transcrição dos balancetes no Livro Diário ou no LALUR e por esta razão lavrou o Auto de Infração em valores totalmente irreais.

- detém contabilidade integrada, é obrigada a apresentar o SPED, gerou os relatórios solicitados, entregou juntamente com o Livro Diário - em meio magnético, os balancetes de fechamento do período, que servem de base para apuração/suspensão do IRPJ/CSLL. Assim, a empresa cumpriu com sua obrigação de demonstrar, mensalmente, de forma acumulada, o lucro e ou prejuízo gerado no período.

- transcreveu no LALUR a apuração final do IRPJ/CSL das competências 2007 e 2008, efetuando assim o lançamento do tributo de acordo com o fato gerador, onde apontou a existência de prejuízo fiscal para o exercício de 2007, e lucro apurado em 2008, com o respectivo recolhimento-compensação do IRPJ/CSLL devido com IR retido na fonte gerado por serviços prestados.

- No encerramento do exercício, concluiu com apuração do IRPJ e CSSL, apontando o valor devido e o prejuízo gerado, de tal sorte que não pode ser autuada por falta de informações e ainda, ter a sua multa agravada pela apuração por estimativa, quando cumpriu com todas as obrigações legais.

- Como muito bem ressaltou a autoridade, a empresa informou em determinados períodos, que apurava o IRPJ e a CSSL com base na estimativa e informou o levantamento de balancete de suspensão/redução. Ou seja, certou ou errado, a empresa informou SIM a forma de apuração pelo Lucro Real com balancetes de suspensão e redução, de forma que é totalmente arbitrária a modificação da opção exercida pelo contribuinte para fins exclusivos de arbitramento da multa.

- Equivocado, portanto, o entendimento do Sr. Fiscal que desprezou os balancetes apresentados, desprezou os pagamentos efetuados, e firmou entendimento de que as informações prestadas em DCTF seriam suficientes para fundamentar a exigência.

- Em momento algum a Contribuinte furtou-se a apresentar a documentação solicitada. Os balancetes foram gerados pelo mesmo sistema que gera o Livro Diário. Para facilitar a visualização, gerou-se os arquivos referentes aos balancetes em apartado, mas podem ser apresentados em conjunto com o Diário, pois como já dito, o sistema possibilita a forma de apresentação dos arquivos. Contudo, observa-se que o Sr. Fiscal, ao invés de orientar a forma correta da apresentação dos documentos, continuou lançando exigências, para agora, dar embasamento à aplicação da multa, que se mostra totalmente indevida

- Importante destacar que a Contribuinte, nos estritos termos dos artigos 265, 266 e 267 do RIR/99, sequer é obrigada a manter livro Diário impresso, bastando para comprovar sua regularidade, os arquivos magnéticos devidamente apresentados.

- Embora, é certo, não estejam nominados como balancete de suspensão e redução para apuração do IRPJ/CSLL, isto não é razão para serem ignorados, taxando-os de inexistentes, pois é ato por demais arbitrário que não merece prosperar.

- o Auto de Infração exige a cobrança de multa lançada de ofício sobre as antecipações de IRPJ e CSLL, após o encerramento do período, em desconformidade com a hipótese de incidência do IRPJ e CSLL, qual seja: art.43 do CTN, art 222 do RIR/99.

- uma vez concluído o exercício e apurado o IRPJ e a CSLL eventualmente devidos, não mais que se falar em cobrança das antecipações ou ainda, da imposição das penalidades por falta de recolhimento das mencionadas antecipações.

- As antecipações, como a própria lei define, são meras expectativas de resultado que se confirmarão ou não no final do exercício, com o fechamento e a apuração do IRPJ/CSLL do ano. Por isso, seriam exigidas eventuais penalidades caso o Fisco constata-se no transcorrer do exercício, eventual falta de recolhimento. Lançar a multa, após o fechamento do período, é ato ilegal e merece ser afastado.

- Tal matéria já foi julgada pela Primeira Seção de Julgamento do CARF, compostas por membros da 4ª e 2ª a Turmas Ordinárias do CARF, que em caso similar ao presente, firmaram a inexigibilidade da multa de ofício imposta, seja em razão da falta de transcrição dos balancetes em Livro Diário - considerado mera formalidade, seja com relação ao desvirtamento da hipótese de incidência do IRPJ e da CSSL, conforme supra defendido. Transcreve o Acórdão nº 140200.370-4ª Câmara/2ª Turma Ordinária.

- A Contribuinte apresentou, juntamente com a impugnação, os balancetes de redução/suspensão dos tributos devidos por estimativa nos meses de janeiro a dezembro do ano-calendário. Não os transcreveu, é verdade, no Livro Diário, mas o mero descumprimento de uma formalidade não pode acarretar na exigência de multa pela falta

de recolhimento de antecipações materialmente indevidas. Nessa linha transcreve o Acórdão nº10195.183 da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuinte, que revela o mesmo entendimento.

- Os balancetes entregues, com os resultados acumulados representam o Lucro/Prejuízo Fiscal do período, já que a empresa não tem adições ou exclusões ao Lucro.

- Conforme documentos juntados - balancetes, Lalur, DIRPJ, que ora se junta novamente, no exercício de 2007 a empresa encerrou com prejuízo fiscal de (-) R\$ 551.638,63. Ou seja, nenhum valor pode vir a ser exigido, seja ele a título de multa ou de tributo.

- Com relação ao exercício de 2008, os balancetes, Lalur, Drpj apontam para o lucro do período de R\$ 114.445,46, que ajustado ficou em R\$162.618,46, e o IRPJ e CSSL foram compensados com valores retidos/antecipados.

- que a Autoridade Fiscal despreza por completo a regra contida no artigo 112 do Código Tributário Nacional, pois estava imbuída de um só objetivo: enquadrar a contribuinte como sonegadora fiscal, pouco importando os preceitos, os princípios que deveriam nortear a administração pública e ainda, pouco importando a premissa de que a interpretação dos fatos deveria partir da boa-fé da contribuinte e não o contrário. Por mais que a contribuinte respondesse as intimações, por mais que colocasse à disposição sua escrita fiscal e contábil, a fiscalização tinha como objetivo desprezar tudo para possibilitar o agravamento da penalidade. Ora, a fiscalização desprezou as informações num primeiro momento, para em seguida, valer-se delas para efetuar a apuração da multa.

- Além disso, não resta dúvidas ao se afirmar que a fiscalização viola as premissas contidas no art. 37, da Carta Magna, ao desvirtuar a realidade dos fatos, ao desprezar as informações prestadas, a documentação enviada, a Fiscalização infringiu os preceitos norteadores da administração pública, que deveria primar pela aplicação da lei fiscal.

- O presente auto de infração materializa, portanto, o intento meramente arrecadatório a despeito das provas produzidas, dos princípios norteadores da administração pública, evidenciando a total improcedência da exigência

3. Da violação aos preceitos da proporcionalidade, da razoabilidade

Sobre o tema acima, a Recorrente se pauta em jurisprudência do STF, cuja decisão transcreve aos autos para ressaltar a observância do Princípio da Vedação do Confisco, indicando que discrepância entre os valores aponta a total falta de proporcionalidade e razoabilidade, princípios norteadores do Direito Administrativo.

Segundo a Recorrente, o Auto de Infração contraria o Princípio da Razoabilidade, que é uma diretriz de senso comum, ou mais exatamente, de bom-senso, aplicada ao Direito, bem como não se coaduna, também, ao princípio da proporcionalidade, que tem o objetivo de coibir excessos desarrazoados, por meio da aferição da compatibilidade entre os meios e os fins da atuação administrativa, para evitar restrições desnecessárias ou abusivas.

Afirma ainda que o Administrador, assim como o processo administrativo em si, devem respeitar não só os princípios previstos na Constituição, mas todos os outros existentes no mundo jurídico, sob pena de incorrer na prática de ato ilegal ou inconstitucional, passível de anulação pelo Poder Judiciário ou pela própria administração pública. Nesse sentido, cita relatos e ensinamentos de doutrinadores e decisões do TRF e do STJ.

Concluiu afirmando que pela natureza punitiva da multa, esta não deve incidir em percentual que extrapola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

4. Da inequívoca violação ao princípio da vedação ao confisco, da capacidade contributiva

Sobre o tema afirma que a multa é flagrantemente de caráter confiscatório. Ao exigir o valor em discussão está evidente que o Fisco está indevidamente invadindo o

patrimônio da contribuinte em prol de seu enriquecimento ilícito, figura esta que não é admitida no ordenamento legal Pátrio e amplamente rechaçada em nossos tribunais. A aplicação da multa no montante exigido é exacerbada e viola diversos princípios constitucionais tributários, da capacidade contributiva do contribuinte e da não utilização de tributo com efeito de confisco; Transcreve pronunciamentos do STF nesse sentido.

Assim, por todo o exposto, conclui-se que a multa indicada além de muito elevada, é confiscatória, competindo determinar a sua adequação em valores condizentes com o grau da infração cometida.

5. Das Provas

Reproduzo na íntegra as alegações da Recorrente em relação às provas:

“Visando comprovar todas as suas alegações, a contribuinte requer a produção das seguintes provas:

a) Juntada de documentos e relatórios - idênticos aos já apresentados em agosto de 2010, para demonstrar a lisura dos procedimentos da Recorrente, além de outros que por ventura venham se fazer necessários a elucidar quaisquer dúvidas e esclarecer pontos divergentes;

b) Prova pericial contábil, por perito designado pela Receita Federal do Brasil, que deverá ser acompanhado por assistente técnico nomeado pela contribuinte;

c) Demais diligências que se mostrem necessárias durante o processo administrativo fiscal.”

6. Dos Pedidos

Reproduzo na íntegra as alegações da Recorrente com relação aos Pedidos:

“Em face de todo o contido na presente impugnação, requer a contribuinte:

I - O recebimento da presente defesa e seu regular processamento administrativo;

II - A produção de todos os meios de prova em direito admissíveis, em especial pelas já arroladas acima;

III - Pelas razões arguidas, seja julgado totalmente improcedente o auto de infração lavrado, com o conseqüente arquivamento do processo administrativo fiscal correspondente;

IV - Na remota hipótese de manutenção da exigência, seja ordenada sua adequação, para apuração dos valores com base nos balancetes de redução e suspensão apresentados, apontando no corpo da decisão as razões pelas quais não se aplica o precedente firmado pela Seção e Julgamento do CARF, aqui invocado como razões de defesa.”

3.A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

ACÓRDÃOS DO CARF E DECISÕES JUDICIAIS. VALIDADE NO JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

Os acórdãos proferidos pelo CARF não se constituem, por si só, entre as normas complementares contidas no art. 100 do Código Tributário Nacional e, portanto, não vinculam as decisões desta instância julgadora; E assim como as decisões judiciais, restringem-se aos casos julgados e às partes que figuram no processo judicial que resultou a decisão.

PEDIDO DE PERÍCIAS OU DILIGÊNCIAS. DESCABIMENTO

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá a realização de diligências ou perícias, requeridas pelo impugnante, quando entendê-las prescindíveis.

PRECLUSÃO. TEMPORALIDADE.

A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, não podendo a interessada apresentá-la em outro momento a menos que demonstre motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007, 2008

PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CABIMENTO

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório, ou mesmo estipulação de multa, é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei. A autoridade administrativa não é competente para se manifestar acerca da constitucionalidade de dispositivos legais, prerrogativa essa reservada ao Poder Judiciário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

SUSPENSÃO OU REDUÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO. ESTIMATIVAS. CABIMENTO

A suspensão ou redução do pagamento do imposto devido em cada mês é aceita desde que seja demonstrado, através de balanços ou balancetes mensais, levantados com observância das leis comerciais e fiscais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

MULTA ISOLADA DE 50%. LEGITIMIDADE.

É plenamente legítima a aplicação da multa isolada de cinquenta por cento sobre o valor do pagamento mensal, 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, nos termos de lei vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 847/857, via do qual reedita, refina e reforça os argumentos lançados na sua impugnação, assim resumidos:

Validade e suficiência da documentação apresentada:

- Contesta a alegação fiscal de que não transcreveu os balancetes mensais de suspensão ou redução no Livro Diário e no LALUR. Argumenta que apresentou toda a documentação necessária, incluindo balancetes de suspensão com fechamento acumulado entre os meses, apurados segundo conceitos contábeis estritos.
- Destaca que a autoridade fiscal não desqualificou a contabilidade apresentada nem apurou diferenças nos lançamentos ou problemas com o lucro/prejuízo apurados. O único problema identificado seria a ausência de transcrição dos balancetes no Livro Diário e no LALUR.
- Aduz que possui contabilidade integrada e está obrigada ao SPED, tendo entregue os relatórios solicitados juntamente com o Livro Diário em meio magnético e os balancetes de fechamento do período. Transcreveu no LALUR a apuração final do IRPJ/CSLL dos anos-calendário de 2007 e 2008, cumprindo suas obrigações legais.

Improcedência da multa isolada:

- Sustenta que a cobrança de multa isolada sobre antecipações de IRPJ e CSLL após o encerramento do período desconforma a hipótese de incidência destes tributos. Fundamenta-se no artigo 43 do CTN e no artigo 222 do RIR/1999.
- Para pessoas jurídicas, o fato gerador dos tributos conforma-se em 31 de dezembro de cada exercício. Uma vez concluído o exercício e apurado o IRPJ e a CSLL eventualmente devidos, não há mais fundamento para cobrança das antecipações ou imposição de penalidades por falta de recolhimento.
- As antecipações são definidas pela lei como meras expectativas de resultado que se confirmarão ou não ao final do exercício. Exigir multa isolada sobre valores não recolhidos em razão da verificação de prejuízo fiscal ou lucro real final devidamente tributado constitui ilegalidade que desvirtua o sistema.
- Destaca que encerrou o exercício de 2007 com prejuízo fiscal de R\$ 551.638,63, portanto nenhum valor poderia ser exigido. Para o exercício de 2008, apurou lucro de R\$ 114.445,46, que após ajustes ficou em R\$ 162.618,46, tendo o IRPJ e a CSLL sido compensados com valores retidos/antecipados.

5.É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

6.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

7.Conforme se depreende do TVF de fls. 592/598, o objeto específico da autuação consiste na aplicação de multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas mensais do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), fundamentadas no artigo 44, inciso II, alínea "b" da Lei nº 9.430, de 1996.

8.A fiscalização identificou que a contribuinte, sendo optante pelo lucro real anual, estava obrigada ao recolhimento mensal de estimativas de IRPJ e CSLL. Conforme estabelecido no artigo 15 da Lei 9.249, de 1995, e artigo 32 da Lei 8.981, do mesmo ano, as estimativas devem ser calculadas mediante aplicação de percentuais sobre a receita bruta mensal, acrescidas de ganhos de capital e outras receitas não abrangidas pela receita bruta.

9.A empresa não apresentou balancetes mensais de suspensão ou redução que justificassem a dispensa do recolhimento das estimativas, conforme permitido pelo artigo 35 da Lei 8.981, de 1995. Os balancetes apresentados pela contribuinte não atendiam aos requisitos legais, uma vez que não abrangiam períodos mensais completos e não apuravam o lucro real periódico.

10.Além disso, verificaram-se divergências entre as informações prestadas nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Enquanto em algumas DCTF a empresa declarou ter levantado balancetes de suspensão/redução, não conseguiu apresentá-los quando devidamente intimada pela fiscalização.

11.Constatou-se que a empresa realizou apenas pagamentos parciais e esporádicos das estimativas de CSLL (especificamente em fevereiro e julho de 2007), deixando de efetuar os demais recolhimentos mensais obrigatórios durante todo o período fiscalizado.

12.Apreciando a impugnação oportunamente apresentada pela interessada, a DRJ rejeitou as questões preliminares suscitadas e, no mérito, concluiu que a empresa não elaborou adequadamente os balanços de suspensão ou redução exigidos pelo artigo 35 da Lei nº 8.981, de 1995, uma vez que os documentos apresentados eram meros balancetes de verificação que não continham a apuração do lucro real nem da base de cálculo da CSLL com as respectivas adições, exclusões e compensações.

13.Foi também afastado o argumento de que a multa não poderia ser exigida após o encerramento do exercício, esclarecendo que a penalidade incide sobre a falta de recolhimento das estimativas mensais, independentemente do resultado final do período.

14.A seu turno, a Recorrente sustenta que sua contabilidade não apenas existe, mas é materialmente correta e completa, sendo que a fiscalização não conseguiu identificar qualquer incorreção nos valores contábeis propriamente ditos, *“não tendo apurado qualquer diferença nos lançamentos efetuados ou qualquer problema com relação ao Lucro/Prejuízo apurados cumulativamente”*. Interpreta esta ausência de questionamentos materiais como reconhecimento tácito da correção de sua escrituração e, como consequência, argumenta que se os números estão corretos e a contabilidade reflete adequadamente a realidade econômica da empresa, as questões formais de transcrição não deveriam invalidar todo o sistema contábil.

15.Destaca que mantém *“contabilidade integrada”* e está sujeita às regras do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), o que por si só evidencia um nível superior de organização e controle contábil. Esta condição de empresa obrigada ao SPED é utilizada como argumento de que a fiscalização teve acesso a informações mais detalhadas e precisas do que teria com a documentação tradicional.

16.Enfatiza que gerou *“os relatórios solicitados e entregue, juntamente com o Livro Diário – em meio magnético, os balancetes de fechamento do período”*. Esta forma de apresentação eletrônica é posicionada como superior à documentação física tradicional,

oferecendo maior transparência e facilidade de verificação. Desse modo, defende que os documentos apresentados atendem plenamente à finalidade legal dos balancetes de suspensão, uma vez que *"servem de base para a apuração/suspensão do IRPJ e da CSLL, tendo cumprido sua obrigação de demonstrar, mensalmente e de forma acumulada, o lucro ou o prejuízo gerado no período"*.

17.Reconhece que pode ter havido ausência de transcrição formal no Livro Diário e no LALUR, mas posiciona esta questão como secundária frente à existência e correção material da documentação, sugerindo que em um ambiente de escrituração eletrônica obrigatória, as formalidades de transcrição manual perdem relevância prática. Acrescenta que *"transcreveu no LALUR a apuração final do IRPJ/CSLL dos anos-calendário de 2007 e 2008"*, cumprindo assim com o registro dos resultados definitivos do período, em abordagem que distingue entre a documentação dos resultados intermediários (mensais) e finais (anuais), argumentando que o cumprimento da obrigação principal (registro anual) supre eventuais deficiências na documentação acessória.

18.Reconhece também que *"informou em determinados períodos que apurava o IRPJ e a CSLL com base na estimativa e informou o levantamento de balancete de suspensão/redução"*, mas caracteriza estas inconsistências como questões meramente acessórias que *"em nada influenciam no fato gerador do IRPJ e da CSLL, que foram devidamente apurados e contabilizados"*.

19.Por fim, enfatiza sua postura colaborativa durante todo o processo de fiscalização, destacando que *"em momento algum a Recorrente se furtou a apresentar a documentação solicitada, tendo cumprido todas as exigências da Autoridade Fiscal em suas intimações e reintimações"*.

20.Pois bem, as dúvidas porventura existentes sobre a mera falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário ser apta a autorizar a aplicação de multa isolada foram encerradas com a edição da Súmula CARF nº 93, assim enunciada:

Súmula CARF nº 93

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

21.Contudo, como visto, a autuação fiscal não se pautou apenas na falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário, mas também no fato de que estes não foram devidamente elaborados para fins de apuração do lucro real e da CSLL para suspensão/redução, e, portanto, não serviam para comprovar a dispensa das estimativas.

22.De fato, verifica-se às fls. 25/26-a "INTIMAÇÃO SEFIS nº 221/11", via da qual a Recorrente foi intimada a apresentar, entre outros, os seguintes documentos;

2. **Apresentar** Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução utilizados para determinação das bases de cálculo mensais das estimativas de IRPJ e CSLL consideradas nas DIPJ 2008 e 2009 (relativas aos anos-calendário de 2007 e 2008, respectivamente).

23. Em resposta, a empresa apresentou os balancetes de 01/2008 a 12/2008 e Balanço e DRE 2008 (fls. 30/97) e os balancetes de 01/2007 a 12/2007 e Balanço e DRE 2007 (fls. 98/163), os quais, contudo, não oferecem a efetiva apuração do valor acumulado já eventualmente pago, e se excede o valor do tributo, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. Por tal razão, foi emitido o “TERMO DE CONSTATAÇÃO, INTIMAÇÃO E REINTIMAÇÃO SEFIS nº 268/11” (fls. 164/171), do qual se destacam os seguintes excertos:

9. Analisando a documentação colecionada até o momento na presente ação fiscal, incluindo os arquivos digitais apresentados pela empresa, verificou-se o que segue:

- 9.1. **Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução** utilizados para determinação das bases de cálculo mensais das estimativas de IRPJ e CSLL consideradas nas DIPJ 2008 e 2009:

- 9.1.1. Nas Fichas 11 e 16, relativas ao mês de janeiro, da DIPJ 2008 (ano-calendário de 2007) entregue pela contribuinte, a mesma declarou ter-se utilizado de “Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução” para a determinação da Base de Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, bem como para a determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa.
- 9.1.2. Quando a fiscalização intimou a empresa a apresentar “Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução” referia-se ao instrumento utilizado pela contribuinte para determinação de sua estimativa mensal de IRPJ e CSLL, relativa a janeiro/2007. **Tal documento não foi entregue à fiscalização.**
- 9.1.3. Nas Fichas 11 e 16, relativas aos demais meses da DIPJ 2008 (ano-calendário de 2007) bem como para todos os meses da DIPJ 2009 (ano-calendário de 2008), a contribuinte declarou ter determinado a Base de Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, bem como ter determinado a Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, com Base na Receita Bruta e Acréscimos.

Continuação do Contexto do Termo de Constatação, Intimação e Reintimação SEFIS nº 268/11

- 9.1.4. Relativamente à Ficha 11, referente a fevereiro/2007, tal informação é inconsistente, uma vez que a contribuinte declarou como base de cálculo para Imposto de Renda um faturamento de R\$ 6.314,91, enquanto apenas sua receita bruta contabilizada no mês foi de R\$ 4.528.100,74.
- 9.1.5. Relativamente à Ficha 16 e aos demais meses da Ficha 11, a informação citada também é inconsistente, pois a contribuinte declarou que seu faturamento seria nulo (valores zerados), enquanto em sua contabilidade apontou receitas brutas superiores a 46 milhões de reais em 2007 e superiores a 56 milhões de reais em 2008.
- 9.1.6. Quando a fiscalização intimou a empresa a apresentar “Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução”, relativos aos períodos de 02/2007 a 12/2008, pretendia eventualmente utilizar-se de tais elementos para apurar a estimativa mensal de IRPJ e CSLL relativas ao período, caso a utilização dos mesmos fosse mais vantajosa à contribuinte do que a apuração com Base na Receita Bruta e Acréscimos, na forma optada pela mesma.
- 9.1.7. **A contribuinte não entregou tais elementos à fiscalização.** Caso não existam, ou não possam ser apurados e entregues tais “Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução”, a contribuinte deverá informar o fato à fiscalização.
- 9.1.8. Assim, a contribuinte deverá ser reintimada para apresentar “Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução” (relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008) e intimada a apresentar seu Lalur – Livro de Apuração do Lucro Real, relativo ao mesmo período.

[...]

No exercício das funções de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, com as atribuições do Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) nº 0910600 2010 00307 6, e em conformidade com o artigo 7º do Decreto 70.235, de 06/03/72, combinado com os artigos 927 e 928 do Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), em continuidade à ação fiscal iniciada através do Termo de Início de Ação Fiscal de 23/02/2011, e em consonância com o Termo de Constatação integrante do presente, fica a contribuinte acima qualificada **REINTIMADA a, no prazo máximo de 20 (vinte) dias:**

10. **Apresentar** "Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução" utilizado para determinação da Base de Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, bem como para a determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, declarados pela contribuinte nas Fichas 11 e 16, relativas ao mês de janeiro, de sua DIPJ 2008 (ano-calendário de 2007).
11. **Caso haja interesse da contribuinte: apresentar** "Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução" que possam ser utilizados para determinação da Base de Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, bem como para a determinação da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido Mensal por Estimativa, relativos aos períodos de 02/2007 a 12/2008, para que seja verificada a oportunidade de utilização dos mesmos em substituição à opção da contribuinte em apurar as estimativas mensais de IRPJ e CSLL com Base em sua Receita Bruta e Acréscimos. Caso tais elementos não sejam entregues à fiscalização, será obedecida a opção da empresa para verificação da regularidade do recolhimento de tais antecipações.

24. Nova reposta foi apresentada pela Recorrente às fls. 230/231, onde forneceu documentos complementares, porém, nenhum relacionado com os balanços ou balancetes de suspensão ou redução reclamados pela fiscalização:

Pelo presente a empresa: *DSI DUTCH STARCHES INTERNATIONAL DO BRASIL AMIDOS LTDA*, pessoa jurídica de direito privado, estabelecida a Rodovia Guaira Dr. Oliveira Castro, snº, Km 04, Guaira-PR, inscrita no CNPJ MF Nº 05.508.838/0001-04 e CAD ICMS nº 902.75553-54, representada por seu procurador abaixo, Vem ante V.Sa. apresentar os documentos solicitados na intimação acima em epígrafe:

- 1) Livro Lalur 2007 e 2008;
- 2) O valor de R\$-6.314,91, lançada na Linha 01 da Ficha 11 da DIPJ 2008, relativa ao mês de Fev/2008, informamos que a informação foi errônea, sendo corrigida na DIPJ retificado apresentada(doc.anexo); corrigindo assim os períodos seguintes tanto da ficha 11 como da 16;
- 3) Com relação aos recibos de entrega relativos ao Dacon de Dezembro/2007, Junho/2008 e Julho/2008, os mesmo não haviam sido entregues, cujos períodos foram entregues 26/10/2011 e 12/11/2011 respectivamente, (demonstrativos anexos);
- 4) Recibos e demonstrativos dos Dacon's, Jan/2007 a Ago/2007, Jan/2008 a Mai/2008, Set/2008 e Out/2008.
- 5) Contrato de Locação e comprovantes de pagamentos do aluguel e;
- 6) Relação das aquisições referente a aquisição de uma fábrica no município de Assis Chateaubriand-PR, (em anexo, cópia do contrato de compra e venda de ativos e negócios.

Com relação as justificativas segue abaixo:

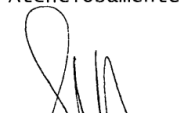
O Pis e Cofins referente aos débitos se dão com as vendas contabilizadas nas contas Vendas 3º. M.Interno (41010101) e Comissões M.Interno (41020101), excluindo somente as Vendas 3º. M.Externo e Vendas

Intercompany, (41010102 e 41010202) respectivamente, nos meses de Outubro/2007 e Novembro/2007 foram feitas provisões referente a comissões da C-Vale não incidindo Pis/Cofins nessa provisão, incidindo somente no real faturamento.

Os Créditos são retirados somente das compras de Matéria-Prima, Fretes s/Vendas, Eletricidade, Aluguel da Fábrica, Compra de produtos p/Revenda e Raízes de Mandioca e Milho em Grão que são créditos presumidos de atividades agroindustriais; segue em anexo espelho de algumas notas fiscais demonstrando a contabilização das mesmas, segue também planilha de Junho/2008 e Julho/2008 com todas as notas fiscais e no final um resumo da apuração dos créditos do Pis e Cofins.

Sem outro particular para o momento aproveitamos para reiterar nossas estimas e alta consideração.

Atenciosamente



DSI-Dutch Starches International do Brasil Amigos Ltda

Edson Augusto da Silva
TIC CRC-PR 00445800-7
CPF 953.645.469-34

25. Como é cediço, balanços ou balancetes de suspensão ou redução são instrumentos previstos na legislação tributária para que o contribuinte, optante pela apuração do lucro real anual, possa suspender ou reduzir os recolhimentos mensais por estimativa de IRPJ e CSLL, sem incorrer em multa, desde que cumpridos os requisitos legais. As empresas sujeitas ao lucro real anual devem, como regra, recolher mensalmente o IRPJ e a CSLL com base em estimativas. Contudo, se no curso do ano-calendário houver expectativa razoável de lucro menor (ou mesmo prejuízo fiscal), o contribuinte pode optar por suspender ou reduzir os valores pagos a título de estimativa, com base em balancetes ou balanços intermediários.

26. Para que esses levantamentos contábeis possam alcançar o objetivo, isto é, para que a redução ou a suspensão do recolhimento das estimativas possam ser efetivadas, é imperioso que sejam aptos a demonstrar a inexistência de lucro real a ser tributado até o momento da apuração, cumulativamente, ou que os recolhimentos já efetuados no período foram suficientes, total ou parcialmente. Isso implica na apuração parcial do lucro real, sem a qual se torna impossível o atendimento do disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, que dispõe: “A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso”.

27. No caso dos autos, a empresa foi intimada e reintimada especificamente para apresentar os balanços de suspensão ou redução, mas não atendeu adequadamente às solicitações, apresentando apenas balancetes de verificação insuficientes, que não servem ao propósito de indicar que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

28. Ao não apresentar balancetes que, no formato e com a completude exigida pelo fisco, apurassem o lucro real mensal com adições e exclusões detalhadas no LALUR para cada período, não há como se reconhecer a liceidade da falta de recolhimento das estimativas. A

existência de contabilidade integrada com arquivos transmitidos ao SPED, demais relatórios e LALUR anual não suprem a necessidade das apurações parciais para cada mês em que as estimativas deixaram de ser recolhidas na integralidade. Isto porque, nos termos da indigitada Súmula CARF nº 93, na falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário, o sujeito passivo deve apresentar *“escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”*.

29.No que se refere à alegação de que a cobrança de multa isolada sobre antecipações de IRPJ e CSLL, após o encerramento do período, desconforma a hipótese de incidência destes tributos, importa rememorar o disposto na Súmula CARF nº 178, *verbis*:

Súmula CARF nº 178

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

30.Vale dizer, se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa é devida mesmo diante da inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário correspondente, dúvidas não há de que também será devida se vier a ser apurado IRPJ ou CSLL a pagar. Como consequência, em sendo constatada a obrigação do recolhimento de estimativas que não foram adimplidas, haja ou não tributo a recolher depois da apuração anual, estará configurada infração sujeita à penalidade.

31.Confira-se, a esse respeito, o voto proferido pela Conselheira Adriana Gomes Rêgo no Acórdão nº 9101-003.353, adotado como um dos precedentes para a edição da referida súmula e cujos fundamentos adoto como razão de decidir:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cingese à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução. Observe-se:

Lei nº 9.430/1996 (redação original)

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.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I- dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II- dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III- do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV- do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, **desde que**, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. **Essa é a regra do sistema.**

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume V1 digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, **que é o lucro real trimestral**, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias - dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque punese a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa *ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Senão, vejamos:

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

- I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*
- II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)*

§ 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;

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

- 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
 - II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*
- (...)*

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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifou-se)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da exConselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão²:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.

Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas. Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento³. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro. O mesmo prejuízo ocorre se o contribuinte deixa de recolher as antecipações e apura saldo negativo de IRPJ ou de CSLL ao final do período de apuração. Veja que o legislador não fez

distinção alguma a esse respeito.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "*vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados*".

Ocorre que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano- calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte,

mantendo o lançamento das multas isoladas.

¹ Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o DecretoLei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real. [...]

V o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII– o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do DecretoLei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Acórdão nº 110100.434, integrado por voto vencedor do exConselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

32. Destarte, salta à toda evidência que o legislador estabeleceu a possibilidade de a aplicação da penalidade vir a ocorrer por falta recolhimento das estimativas após o encerramento do ano-calendário, tenha ou não o contribuinte apurado, no final do ano, tributo a recolher.

CONCLUSÃO

33. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca