



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

Processo nº 11070.001584/2006-27
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.295 – 1ª Turma
Sessão de 11 de julho de 2019
Matéria Multa isolada por falta de recolhimento de estimativas
Recorrente UGGERI S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

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 negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa e Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por UGGERI S/A ("Contribuinte", e-fls. 565/586) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-00.362 (e-fls. 555/562), na sessão de 11 de novembro de 2010, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA.

Tendo optado pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações da CSLL por estimativas mensais. A falta ou o recolhimento a menor dessas parcelas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada.

O litígio decorreu de lançamentos de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de CSLL, informadas em DIPJ como apuradas a partir de balancetes de suspensão ou redução, mas escrituradas com base na receita bruta e acréscimos. A autoridade julgadora de 1ª instância julgou o lançamento procedente (e-fls. 234/240). O Colegiado *a quo*, por sua vez, também manteve integralmente a exigência (e-fls. 555/562).

Cientificada em 31/03/2011 (e-fls. 563/564), a contribuinte interpôs recurso especial em 06/04/2011 (e-fls. 565/586) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 589/590, do qual se extrai:

No acórdão recorrido decidiu-se pela legitimidade da aplicação das multas isoladas decorrentes da insuficiência do recolhimento de estimativas mensais, conforme se depreende da respectiva ementa:

“MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. Tendo optado pela forma de tributação com base no lucro real anual, a pessoa jurídica fica sujeita às antecipações da CSLL por estimativas mensais. A falta ou o recolhimento a menor dessas parcelas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada..”

Por sua vez, a recorrente aduz haver divergência de interpretação da lei tributária, haja vista os seguintes acórdãos proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que receberam as seguintes ementas:

“MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença

de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício. (Acórdão nº 01-05.875– 25/06/2008 – 1ª Turma da CSRF)”

“IRPJ MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA A multa isolada tem natureza tributária e, portanto, está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada que excede o montante do tributo devido apurado ao final do exercício. (Acórdão nº 01-05.803– 14/04/2008 – 1ª Turma da CSRF)”

*Da simples leitura das transcrições acima, **constata-se a divergência apontada** pela recorrente, assistindo-lhe razão. Enquanto o acórdão guerreado fixou a legitimidade da exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, nos paradigmas acostados pela recorrente decidiu-se pela impossibilidade do lançamento, em face de expressa imposição legal.*

*Pelo exposto, do exame dos requisitos de admissibilidade, **PROPONHO**, com base no artigo 25 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 256, de 22/06/09, c/c itens 4.1 e 4.3 da Ordem de Serviço CARF nº 01, de 22/10/09, seja **ADMITIDO** o recurso especial interposto.*

Aduz a contribuinte em seu recurso especial que as estimativas se fortalecem pela sua provisoriedade, inexistindo definitividade nessa apuração mensal, o que ocorre apenas quando do levantamento do balanço e demonstração do resultado do exercício ao final do ano (31/12/2003). Entende, assim, ser inaplicável multa isolada sobre fatos em constituição, fatos que aguardam uma finalização, qual seja, o resultado econômico em 31 de dezembro, para que, então, se confirme o tributo como devido. Observa que o valor encontrado ao final do período de R\$ 77.060,68 fica bem abaixo das estimativas levantadas durante o ano de 2003 (R\$ 129.775,86), assim não havendo como subsistir o lançamento a título de multa isolada, conforme interpretação nos acórdãos já transcritos. Evidenciado o equívoco do acórdão recorrido, pede o acolhimento do recurso especial na totalidade da exposição de motivos ora apresentados, para estender a Recorrente solução jurídica igualitária, preservando a equidade nas decisões.

Os autos foram remetidos à PGFN em 30/01/2014 (e-fls. 594), que apresentou contrarrazões em 03/02/2014 (e-fls. 595/604) na qual expõe que:

5. Da CSLL apurada por estimativa no ano calendário 2003 foi paga com DARF os valores de R\$ 10.079,10 referente ao período de apuração 31/03/2003 e de R\$ 4.044,78 referente ao período de apuração 31/08/2003, totalizando R\$ 14.123,88. A CSLL apurada por estimativa mensal, referentes aos meses de janeiro, fevereiro, abril e dezembro não foram pagas até o

último dia útil do mês subsequente, sendo que o referente ao mês de novembro foi paga no prazo, mas o valor foi parcial.

6. Por sua vez, em 12 de fevereiro de 2004, foi transmitida a DCOMP 35889.36591.120204.1.3.54 - 3597 para compensação de débito da CSLL referente ao ano - calendário 2003, no valor de R\$ 64.566,30, com data de vencimento em 31/03/2004. Posteriormente, em 30/09/2004 foi transmitida a DCOMP 34445.68650.300904.1.7.57 - 6460 para compensação do débito da CSLL, referente ao ano - calendário 2003, no valor de R\$ 61.299,77.

7. A autuada efetuou pagamento parcial da CSLL devida, apurada por estimativa mensal em 2003, no valor de R\$ 14.123,88 que foi considerado pela fiscalização. O restante dos valores apurados por estimativas mensais em 2003, não foram pagos dentro dos prazos legais. Observa - se que inclusive a CSLL relativa ao mês de dezembro no valor de R\$ 34.677,11, que foi objeto de veemente questionamento, não foi paga até o último dia útil do mês de janeiro do ano 2004.

8. Conforme art. 30 da Lei nº 9430/96, a pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento mensal do imposto de renda com base no lucro real determinado sobre base de cálculo estimada, também, está sujeita ao pagamento mensal da CSLL determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo estimada.

9. O art. 28 da Lei nº 9.430/96 dispõe que aplicam - se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da CSLL as normas correspondentes aos art. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

10. Portanto, conforme disposições do art. 2º e 6º da Lei nº 9.430/96, a CSLL apurada sobre a base de cálculo estimada, deverá ser paga até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir, valendo inclusive para a CSLL relativa ao mês de dezembro, que deverá ser paga até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente. No presente caso, o contribuinte deixou de efetuar vários pagamentos que estão apontados Planilha Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, acima sintetizada.

11. O lançamento da multa isolada teve como enquadramento legal o art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela MP nº 303/2006, verbis:

[...]

12. Da análise dos fatos e dos citados atos legais, verifica - se que não prospera a alegação do contribuinte de que é inadmissível a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96 com redação dada

pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 303/06, norma em vigor na época do lançamento.

13. O fato da contribuinte haver apurado a CSLL no encerramento do ano - calendário, antes do início do procedimento fiscal, não o desobriga do pagamento da multa isolada, posto que não houve o pagamento da CSLL devida apurada por estimativa mensal nos prazos estabelecidos pela legislação. Afirmação é válida, também, para a CSLL no valor de R\$ 34.677,11 apurada por estimativa em dezembro de 2003 que não foi paga até o último dia útil do mês de janeiro.

14. Sendo assim, estando o contribuinte sujeito à antecipação da CSLL por estimativa mensal e não tendo feito o tal recolhimento, sem demonstrar que a CSLL não era devida, houve a subsunção do fato à norma legal estabelecida no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96.

15. Assim, No caso vertente, o lançamento de ofício deu - se de forma consentânea com disposição expressa no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96.

Com acréscimos de esclarecimentos acerca da aplicação do percentual de 50% para cálculo da multa isolada, a PGFN pede que seja improvido o recurso especial interposto.

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Recurso especial da contribuinte - Admissibilidade

As multas isoladas exigidas nestes autos decorrem de descompasso entre a forma de apuração escriturada pelo contribuinte para de determinação das estimativas de CSLL no ano-calendário 2003 - receita bruta e acréscimos - e aquela adotada para informação dos débitos em DIPJ - balancetes de suspensão/redução. A autoridade fiscal apurou as estimativas com base na receita bruta e acréscimos e identificou recolhimentos insuficientes, aplicado sobre os débitos em aberto a penalidade em debate, já no percentual reduzido de 50%, alcançando os meses de janeiro, fevereiro, abril e dezembro de 2003. Não há notícia de lançamento de CSLL devida no ajuste anual de 2003.

A autoridade julgadora de 1ª instância rejeitou o argumento da contribuinte acerca da inaplicabilidade da multa depois de já apurada a CSLL no encerramento do ano-calendário, assim como o fez o Colegiado *a quo*, como bem evidencia o seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido:

A contribuinte baseia seu recurso na alegação de que é inadmissível a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pelo art. 18 da Medida Provisória n.º 303/06, pelo simples fato

de ter efetuado o pagamento do valor da contribuição apurada na declaração de ajuste anual.

*No entanto, a legislação de regência, retrotranscrita, em pleno vigor na época do lançamento, estabelece que o fato do impugnante haver apurado a CSLL no encerramento do ano-calendário, antes do início do procedimento fiscal, não o desobriga do pagamento da multa isolada, posto que **não houve o pagamento da CSLL devida apurada por estimativa mensal nos prazos estabelecidos pela legislação.** (destaques do original)*

O paradigma nº CSRF/01-05.875, por sua vez, apesar de firmar a impossibilidade de exigência concomitante com a multa de ofício proporcional aplicada sobre o débito apurado no ajuste anual - circunstância ausente nestes autos - somente evidenciaria divergência a partir do argumento subsidiário de que a multa isolada deveria ser limitada ao valor das estimativas equivalentes ao tributo devido ao final do período de apuração. Neste sentido são as conclusões de seu voto condutor:

No caso presente, em relação aos anos de 2001 e 2002, o relatório indica que a pessoa jurídica foi autuada para exigir principal e multa de ofício em relação à Contribuição não recolhida ao final do exercício e, concomitantemente, foi aplicada multa isolada sobre a mesma base estimada não recolhida no curso do exercício. Como já exposto acima, essa dupla aplicação não pode subsistir.

Se aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, não será exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.

Essa mesma conduta ocorre, por exemplo, quando o contribuinte atrasa o pagamento do tributo não declarado e é posteriormente fiscalizado. Embora haja previsão de multa de mora pelo atraso de pagamento (20%), essa penalidade é absorvida pela aplicação da multa de ofício de 75%. É pacífico na própria Administração Tributária, que não é possível exigir concomitantemente as duas penalidades — de mora e de ofício — na mesma autuação por falta de recolhimento do tributo. Na dosimetria da pena, o legislador deve considerar o fato de o contribuinte estar em mora no pagamento ao fixar a multa mais gravosa.

Nesse sentido, cabe ressaltar que a Medida Provisória 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, veio a disciplinar posteriormente a aplicação de multas nos casos de lançamento de ofício pela Administração Pública Federal.

*Esse dispositivo legal veio a reconhecer a correção da jurisprudência desta Turma, estabelecendo a penalidade isolada não deve mais incidir sobre "**sobre a totalidade ou diferença de tributo**", mas apenas sobre "**valor do pagamento mensal**" a*

título de recolhimento de estimativa. Além disso, para compatibilizar as penalidades ao efetivo dano que a conduta ilícita proporciona, ajustou o percentual da multa por falta de recolhimento de estimativas para 50%, prevendo redução a 25% no caso de o contribuinte, notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (Lei nº 8.218/91, art. 6º). Assim, a penalidade isolada aplicada em procedimento de ofício em função da não antecipação no curso do exercício se aproxima da multa de mora cobrada nos casos de atraso de pagamento de tributo (20%). Providência justa que se fazia necessária para que a punição fosse proporcional ao dano causado pelo descumprimento do dever de antecipar o tributo.

Além da concomitância de multas nos anos de 2001 e 2002, a fiscalização também apurou, nos anos de 2000 e 2003, à título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao imposto devido ao final do período-base de apuração. Essa exigência fiscal, pelos motivos já esposados, também não deve prosperar. (destaques do original)

Já no paradigma nº CSRF/01-05.803, à semelhança destes autos, a exigência se limitou à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, mas foi parcialmente exonerada, relativamente às estimativas devidas em anos-calendário já encerrados à época do lançamento e no que se refere aos montantes excedentes ao apurado no ajuste anual. Veja-se as conclusões de seu voto condutor:

O lançamento das multas isoladas por não recolhimento de antecipações para os meses dos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001 ocorreu após o encerramento dos respectivos exercícios, então o tributo devido relativamente àqueles anos já se encontrava definitivamente constituído.

Ou seja, as multas isoladas aplicadas à Recorrente deveriam se limitar ao valor de tributo devido apurado ao final dos anos-calendário 1999, 2000 e 2001. Se comprovado que inexistiu tributo (na hipótese de a base de cálculo apurada ter sido negativa para os períodos), então, o critério quantitativo resta prejudicado, não cabendo aplicação da penalidade. Todavia, se houve valor de tributo devido naqueles períodos, como relata o próprio contribuinte para os anos de 2000 e 2001, então este é o limite da base imponível das multas em questão.

No mesmo sentido, é o entendimento outrora pacificado nesta Câmara Superior, conforme se demonstra por meio dos julgados abaixo transcritos:

[...]

Vale ressaltar que a limitação não se aplica para as multas isoladas impostas em relação aos meses do ano-calendário de 2002, visto que o lançamento foi efetuado em 12/09/2002, ou seja, antes da apuração definitiva do tributo devido naquele ano. No que tange às exigências relativas a este ano-calendário, não houve conhecimento do Recurso Especial.

Assim, a divergência suscitada pela Contribuinte resta caracterizada, mas em menor alcance, vez que, na interpretação dos paradigmas, a aplicação das multas isoladas deve ter em conta as estimativas não recolhidas até o limite do tributo apurado no ajuste anual, sem exonerá-las integralmente em razão de sua provisoriedade, como defende a recorrente.

Por tais razões, o recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido.

Recurso especial da contribuinte - Mérito

No mérito, deve ser negado provimento ao recurso especial em conformidade com a jurisprudência consolidada desta Turma, como são exemplos os seguintes julgados:

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PRAZO.

A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-002.432 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO 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, afastada. 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. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (Acórdão nº 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (Acórdão nº 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017).

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.224 - Sessão de 9 de novembro de 2017).

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (Acórdão nº 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018).

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra da Conselheira e Presidente Adriana Gomes Rêgo, que refuta integralmente os argumentos da recorrente:

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 cinge-se 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 VI 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 pune-se 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 vênua 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

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 Decreto-Lei 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 contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

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

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 ex-Conselheira 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 subseqüentes, 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

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 Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Acórdão nº 1101-00.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro 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.

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

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

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. (destaques do original)

Por tais razões, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora