



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.005909/2009-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.917 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2020
Recorrente MELSON TUMELERO SA
Interessado FAZENDANACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENS AIS.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo apurado sobre a receita bruta e acréscimos ou através balanço ou balancete de suspensão ou redução, sendo, pois, conduta diversa daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. Inaplicável no caso, a Súmula CARF nº 105.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, **por maioria de votos**, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos a Relatora e o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves que davam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocado), Paula Santos de Abreu, Luciano Bernart e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte identificada acima em face do Acórdão exarado pela 5ª Turma da DRJ/POA na sessão de 23 de maio de 2012 que julgou improcedente a impugnação apresentada para manter o crédito tributário lançado.

I – Da Autuação Fiscal

2. O sistema de revisão das declarações detectou divergências entre as informações prestadas nas DIPJs dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, mês de dezembro, (fls. 19 verso, 59 e 74), e as informações constantes das Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) dos períodos correspondentes (fls. 81 e 88), o que demandou a exigência de multa isolada, no valor total de R\$ 68.985,07, por falta de recolhimento de IRPJ, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços ou balancetes de suspensão ou redução.

3. Intimada a prestar informações sobre tais divergências, a contribuinte acostou aos autos os documentos de fls. 14-129 e :

4. Da análise das informações apresentadas, a fiscalização constatou que:

2.1.5.1 Os valores do Imposto de Renda mensal por estimativa, apurados nos meses de dezembro dos anos-calendário de 2004 a 2006, informados nas fichas 11 das DIPJ respectivas, fls. 17, 56 e 71, ambas verso, não foram recolhidos e, também, não foram informados nas DCTF relativas aos meses de dezembro dos citados anos, fls. 81 a 88;

2.1.5.2 A empresa informou em DCTF, fls. 89 a 99, estes mesmos valores de estimativas como Imposto de Renda e CSLL relativos ao ajuste anual de cada um dos anos-calendário citados. O pagamento destes valores foi realizado em consonância com a previsão legal para recolhimento dos tributos apurados no ajuste anual (códigos de receita e vencimento), conforme demonstrativo de fl. 128 e consultas extraídas do Sistema DCTF de fls. 89 a 99, 129 e 130.

2.1.6 Considerando o fato de que os valores referentes ao Imposto de Renda por estimativa, relativos aos meses de dezembro dos anos-calendário de 2004 a 2006, não foram declarados nas DCTF respectivas e nem recolhidos, formalizamos o presente auto de infração com a finalidade de lançar as multas de ofício isoladas, correspondentes ao percentual de cinquenta por cento dos valores dos pagamentos mensais não realizados, conforme demonstrado a seguir (vide também demonstrativo de apuração de fls. 07 a 09):

Período de referência	Vencimento (*) e código da receita	Valor da estimativa em R\$ (ficha 11 da DIPJ)	(**) Valor da multa isolada em R\$
Dezembro/2004	Janeiro/2005 - 2362	151.436,76	75.718,38
Dezembro/2005	Janeiro/2006 - 2362	2.188,85	1.094,42
Dezembro/2006	Janeiro/2007 - 2362	65.768,49	32.884,24

(*) Vencimento: Último dia útil do mês subsequente

(**) Verificada a falta ou insuficiência de recolhimento da estimativa, após o término do ano-calendário: será exigida a multa de ofício isolada no percentual de cinquenta por cento sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, conforme previsto no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

II – Da Impugnação

5. Diante da autuação lavrada, a contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese, que:

6. O auto de infração deve ser anulado, por não ter apontado corretamente a disposição legal que foi infringida e nem a sanção a ser aplicada, em violação ao inciso IV do artigo 10 do Decreto 70.235/72.

7. Não houve violação aos arts. 222 e 843 do RIR/99) e o enquadramento legal da penalidade (art. 44, §1º, inciso IV, da Lei 9.430/96) se encontra revogado desde a promulgação da Lei nº 11.488/07, não podendo ser aplicado no presente caso;

8. A contribuinte optou por recolher o imposto mensal por estimativas e, em relação ao mês de dezembro dos anos-calendário de 2004 a 2006, estava dispensada de efetuar o recolhimento do tributo, em decorrência do levantamento dos respectivos balancetes de redução e suspensão;

9. O artigo 35 e parágrafos da Lei 8.981/95 dispõe sobre a possibilidade de a pessoa jurídica, através da demonstração de balancete, reduzir ou suspender o pagamento do imposto mensal por estimativa. Este é caso do presente processo. Todavia, ao encerrar definitivamente os seus balanços anuais, com todos os seus ajustes, os quais, inclusive, foram informados à fiscalização, ficou constatado ser devido um valor decorrente destes ajustes, valor este recolhido pela autuada, nos exatos termos da legislação vigente, ou seja, na forma permitida pelo artigo 6º da Lei nº 9.430/96;

10. A autuada agiu rigorosamente nos termos da legislação vigente ao apurar o saldo de imposto e contribuição social a pagar decorrentes do ajuste anual realizado e, portanto, a imposição de multa isolada não deve prosseguir;

11. Alega também a multa por erro no preenchimento das fichas 16 das DIPJ no campo onde é informado o valor da IRPJ a pagar por estimativa do mês de dezembro dos anos-calendário de 2004 a 2006, é indevida. Isso porque foi informado, equivocadamente, o saldo do ajuste anual;

12. Aduz que a multa imposta é exagerada vez que não houve prejuízo ao fisco e todos os recolhimentos devidos foram realizados.

13. Ao final, requer a procedência da impugnação, declarando indevida a cobrança da multa.

III – Da Decisão Recorrida

14. Em relação à preliminar de nulidade, a decisão recorrida explica que o auto de infração atendeu os requisitos previstos nos artigos 10º e 59º, incisos I e II do Decreto nº 70.235/72, bem como os requisitos do artigo 142 do CTN.

15. Esclarece ainda que os dispositivos legais infringidos encontram-se dispostos no auto de infração e informa que o art. 222 do RIR/99 trata da obrigatoriedade do pagamento por estimativa, enquanto o art. 843 do RIR/99 trata da formalização de auto de infração sem tributo. O art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96 alterado pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66, prevê a aplicação da multa isolada de 50%, nos casos de insuficiência de pagamento das estimativas mensais obrigatórias do IRPJ/CSLL.

16. Por esse motivo, entende que não há que se falar em nulidade do auto de infração neste caso.

17. Quanto à aplicação da multa por falta de recolhimento das estimativas, alega que, por ter a contribuinte optado pelo regime de tributação pelo lucro real anual (art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, base legal do art. 222 do RIR/99), estava sujeita às antecipações do imposto de renda e da contribuição social por estimativas mensais. A falta ou o recolhimento a menor dessas parcelas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, nos termos da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação vigente na época dos fatos.

18. Aduz que à época da lavratura do auto de infração, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, havia sido alterado pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, que alterou o percentual da multa para 50% já aplicado ao caso concreto.

19. Esclarece que a multa isolada recebe essa denominação por ser exigida separada e independentemente do tributo e se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar.

20. A aplicação da multa está consoante a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24.12.1997, de aplicabilidade obrigatória à fiscalização.

21. Cotejando os fatos e os documentos acostados aos autos, verificou-se que a contribuinte optou pelo lucro real anual em 2004 a 2006, tendo apurado IRPJ devido por estimativa, com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, relativos os meses de dezembro/2004, dezembro/2005 e dezembro/2006, os valores os valores de R\$ 151.436,76, R\$ 2.188,85 e R\$ 65.768,49, respectivamente. Tais estimativas não foram declaradas em DCTF (fls. 154/156, 157 e 158), e nem pagas nos respectivos vencimentos legais (até o último dia útil do

mês de janeiro do ano subsequente), conforme determinação contida no § 3º do art. 6º da Lei nº 9.430/96.

22. As alegações da impugnante de que estava dispensada dos recolhimentos das estimativas ou de que há equívocos no preenchimento das fichas 16 das DIPJ, dos meses de dezembro/2004, dezembro/2005 e dezembro/2006 não procedem porque os valores informados pela mesma conferem com os registros constantes das demonstrações da base de cálculo e da contribuição devida apurada do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR, às fls. 179, 194 e 200.

23. Da mesma forma, não exime a contribuinte da cobrança da multa isolada o fato de ter sido quitada a contribuição na data do vencimento da quota única do ajuste anual (último dia útil do mês de março do ano seguinte), uma vez que, os valores da estimativa não recolhidos tem outro prazo legal de vencimento, ou seja, até o último dia do mês de janeiro do ano subsequente, nos termos do § 3º do art. 6º da Lei nº 9.430/96.

24. Por fim, explica que a multa imposta está prevista em lei vigente, não cabendo ao órgão do Poder Executivo deixar de aplicá-la enquanto não reconhecida sua inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

IV – Do Recurso Voluntário

25. Inconformada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando, em síntese que:

- a) preencheu equivocadamente a DIPJ, uma vez que os valores não diziam respeito à estimativa fiscal dos períodos de dezembro de 2004 a 2006, mas, sim, de ajuste anual.
- b) a própria fiscalização menciona que, quanto ao ajuste anual (o qual alega consistir em rigorosamente os mesmos valores), o pagamento "*foi realizado em consonância com a previsão legal*".
- c) cita doutrina para explicar que o não recolhimento do tributo sempre será uma infração mais grave do que descumprimento de obrigação acessória, especialmente quando dela não resultar na apuração de crédito tributário principal, como no caso em tela.
- d) alega que o que ocorreu foi que

apurou o IRPJ e a CSLL na forma prevista no art. 29 da Lei 9.430/96, isto é, com base em estimativas mensais, ficando obrigado de realizar o ajuste anual (art. 2º, § 3º; art. 6º, § 1º) ao cabo do exercício. E aqui reside a *quaestio*: em 31 de dezembro, a estimativa mensal apurada no mês de dezembro equivalia ao saldo anual (lucro real). E o contribuinte entendeu que aquele valor apurado em 31 de dezembro era ajuste anual, ao passo que a autuação entendeu que era estimativa mensal. Daí porque o valor apurado foi recolhido em março

subsequente (art. 62, § 1º), e não em janeiro subsequente (art. 6º, caput). E isso por um equívoco do contribuinte, que declarou na ficha 16 da DIPJ, no mês de dezembro, a estimativa daquele mês, embora se tratasse de ajuste anual. Daí porque a autuação trata exclusivamente da multa isolada (art. 44), e não do IRPJ e da CSLL; independente de o valor ser estimativa mensal de dezembro ou ajuste anual, inclusive a autuação e a decisão recorrida estão acordes de que o IRPJ e a CSLL foram recolhidas.

- e) o equívoco, nestas circunstâncias não gerou prejuízo ao erário, ou se muito, gerou apenas os encargos moratórios por ter realizado um pagamento em março que deveria ter sido em janeiro. Porém, aduz que tal fato não está em cobrança, na medida em que a própria fiscalização se deu por satisfeita com o IRPJ e CSLL recolhidos na forma do art. 6º, § 1º, I, da Lei 9.430/96.
- f) o fato gerador da multa é "deixar de pagar" a estimativa mensal de IRPJ e a CSLL, mas salienta que, ao cabo do exercício, em razão do ajuste anual, o contribuinte terá de pagar tudo o que não foi pago seja em parcelas mensais (estimativa) ou em cota única (ajuste anual). Entende, por isso que a multa incide sobre um fato que, ao final, resta totalmente fulminado pela própria sistemática do IRPJ e CSLL, uma vez que ao final do exercício, os tributos serão pagos.
- g) faz considerações sobre os efeitos do não recolhimento das estimativas mensais, principalmente a estimativa mensal de dezembro é igual ao IRPJ e CSLL devido no ajuste anual.
- h) advoga não ser possível punir o contribuinte quando, em razão da própria sistemática de arrecadação prevista no art. 2º da Lei 9.430/96, a estimativa mensal de dezembro é igual ao ajuste anual. Nesse caso, a obrigação principal não deixou de ser recolhida e o recolhimento do ajuste anual deveria ter prioridade, vez que este fato gerador estaria intimamente relacionado à natureza do IRPJ e da CSLL, ao contrário da estimativa mensal, que é unicamente uma técnica de arrecadação.
- i) cita jurisprudência do STF para corroborar seu argumento de que a multa aplicada seria confiscatória;
- j) requer, por fim, o cancelamento da penalidade imposta.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Paula Santos de Abreu, Relatora.

1. O Recurso é Voluntário apresenta as condições para sua admissibilidade e, portanto, dele conheço.

2. O Recorrente busca, por meio de seu Recurso Voluntário, afastar a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanço ou balancete de suspensão ou redução relativa aos meses de dezembro de 2004, 2005 e 2006, nos seguintes valores:

Período de referência	Vencimento (*) e código da receita	Valor da estimativa em R\$ (ficha 11 da DIPJ)	(**) Valor da multa isolada em R\$
Dezembro/2004	Janeiro/2005 - 2362	151.436,76	75.718,38
Dezembro/2005	Janeiro/2006 - 2362	2.188,85	1.094,42
Dezembro/2006	Janeiro/2007 - 2362	65.768,49	32.884,24

(*) Vencimento: Último dia útil do mês subsequente.

(**) Verificada a falta ou insuficiência de recolhimento da estimativa, após o término do ano-calendário: será exigida a multa de ofício isolada no percentual de cinquenta por cento sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, conforme previsto no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07 c/c art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

3. A fiscalização, ao realizar o sistema de revisão das declarações do contribuinte, detectou divergências entre as informações prestadas nas DIPJs dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, e as declaradas nas DCTFs dos períodos correspondentes. Verificou que os valores relativos ao IRPJ mensal por estimativa informados nas referidas DIPJ não foram declarados nas DCTF correspondentes.

4. Alega a Recorrente de que o valor do ajuste anual seria equivalente ao valor das estimativas e que, por um equívoco, teria declarado nas DIPJs respectivas, o valor de estimativas dos períodos de dezembro de 2004 a 2006, quando na verdade, seriam de ajuste anual.

5. A fiscalização não encontrou comprovante de recolhimento dos valores relativos ao IRPJ mensal por estimativa informados nas DIPJs dos períodos analisados. Não obstante, verificou que estes mesmos valores de estimativas de IRPJ declarados nas DIPJs dos anos-calendários sob escrutínio foram declarados como ajustes anuais nas respectivas DCTFs e recolhidos em consonância com a previsão legal para recolhimento dos tributos apurados no ajuste anual (códigos de receita e vencimento) – fls. 89 a 99, 128, 129 e 130.

6. Mesmo assim, lavrou a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas no percentual de cinquenta por cento dos valores dos pagamentos mensais não realizados.

7. Nesse sentido, cabe avaliar se o recolhimento do tributo como ajuste anual e não como estimativa, ao final do ano-calendário, teria o condão de afastar a multa pela falta de recolhimento das estimativas do mês de dezembro e, se o percentual da multa aplicada está condizente com a legislação vigente à época de seu fato gerador.

8. De início, ressalta-se que o pagamento de IRPJ e CSLL por estimativas mensais foi instituído pela Lei nº 9.430/1996, como uma alternativa à apuração trimestral, prevista no mesmo diploma legal.

9. Feita a opção pelo recolhimento de estimativas mensais, o descumprimento do recolhimento das estimativas **enseja a aplicação de multa isolada no percentual de 75%**, nos termos do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação vigente à época dos fatos:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição (Vide Lei nº 10.892, de 2004 e Medida Provisória nº 303, de 2006):

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 (Vide Lei nº 10.892, de 2004 e Medida Provisória nº 303, de 2006);

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 e Medida Provisória nº 303, de 2006);

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

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

II - isoladamente, quando o tributo ou a contribuição houver sido pago após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora;

III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

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;

§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) prestar esclarecimentos; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pela art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38. (Incluída pela Lei nº 9.532, de 1997)

10. Segundo o referido dispositivo legal à época do fato gerador em comento, a multa isolada aplicável pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL deveria ser calculada aplicando-se o percentual de 75% sobre a diferença entre o total do tributo devido no final do período e o valor pago a título de estimativa não recolhida, se menor, conforme esclarecido no acórdão CSRF/01-05.671:

“CSLL – MULTA ISOLADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA – A multa isolada pode ser aplicada tanto dentro do ano-calendário a que se referem os fatos geradores, como nos anos subseqüentes, dentro do prazo decadencial. Se aplicada depois do levantamento do balanço, a base de cálculo da multa é a diferença entre o lucro real anual apurado e a estimativa obrigatória recolhida. (Acórdão CSRF/01-05.671, sessão de 11/06/2007)”

11. Este Conselho, em outros julgados, sedimentou o modo de computo da base de cálculo da multa a ser aplicada de acordo com o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação anterior à alteração promovida pela Lei 11.488, de 2007. A título de referência, o acórdão n. 197.00099, ao calcular o valor da multa pela falta de recolhimento de estimativas naquele caso, assim dispôs:

A contribuinte apurou CSLL devida no valor de R\$ 549.626,23.

O valor total das estimativas obrigatórias no ano de 2001 corresponde a R\$ 896.085,51, e foi recolhido o valor de R\$, conforme tabela abaixo:

Mês	Estimativa devida (DIPJ)	Estimativa recolhida (fls. 124)
Janeiro	2.452,50	2.452,50
Fevereiro	55.994,42	55.994,42
Março	25.259,98	25.259,98
Abril	22.854,77	22.854,77
Maio	20.110,13	20.110,13
Junho	24.023,09	24.023,09
Julho	469.449,11	360.385,28
Agosto	22.203,68	1.518,20
Setembro	137.503,49	1.006,87
Outubro	84.761,40	0,00
Novembro	11.487,56	0,00
Dezembro	19.985,38	0,00
Total	896.085,51	513.729,24

Como após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa é a diferença entre a CSLL devida sobre o lucro líquido do exercício ajustado e as estimativas recolhidas se menores que as obrigatórias, a base de cálculo para imposição da multa isolada é de R\$ 35.896,99 (549.626,23 – 513.729,24).

12. *In casu*, verificamos que o valor do tributo foi integralmente recolhido ao final do período, mesmo que a destempo. Nesse sentido a base de cálculo da multa restou reduzida a “zero” e, portanto, ainda que incidindo a alíquota de 75%, como previsto na legislação de regência vigente, não haveria valor a recolher.

13. Ocorre que a fiscalização lavrou a multa utilizando norma posterior ao fato gerador, aplicando sobre o valor da estimativa não recolhida, o percentual de 50%, gerando um valor a pagar de R\$ 109.697,04.

14. Sobre esse aspecto, cumpre observar que o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei 11.488, de 2007, posteriormente à data do fato gerador, para diminuir o percentual da multa isolada para o patamar de 50%, bem como para estabelecer que sua base de cálculo deixa de ser a diferença da totalidade do tributo devido menos o valor não recolhido à título de antecipação, e passa a ser o valor do pagamento mensal que deixar de ser recolhido.

15. No entanto ressalta-se que nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

16. Tal norma só poderá ser excepcionada, quando, tratando-se de prestações pecuniárias, a aplicação de lei posterior for mais favorável ao contribuinte e desde que ainda não

tenha havido extinção do crédito tributário ou decisão definitiva no processo instituído para sua cobrança, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN ¹.

17. Todavia, não se vislumbra neste caso, espaço para a aplicação da retroatividade benigna. A aplicação da norma posterior - o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 alterado pela Lei 11.488, de 2007 - não é mais benéfica à Recorrente. Como já demonstrado, segundo a norma vigente à data do fato gerador, a base de cálculo da multa é reduzida à zero (75% sobre o valor do tributo a pagar no ajuste anual – o valor não recolhido de estimativas), diferentemente do que dispõe a norma posterior, que determina a aplicação da alíquota de 50% sobre o valor da estimativa não recolhida, gerando um valor a pagar de R\$ 109.697,04.

18. Assim, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o erro na apuração da base de cálculo ou na alíquota aplicável pela fiscalização constituem vícios insanáveis, que demandam a anulação do lançamento.

19. Supletoriamente, o caso pode ser ainda analisado sob outro ponto de vista, observando-se o disposto na Súmula CARF n. 82, Vinculante, que estabelece:

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

20. Ora, sendo as estimativas meras antecipações do fato gerador do tributo, conforme sugere a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (anterior à alteração promovida pela Lei 11.488, de 2007), o entendimento majoritário da jurisprudência à época dos fatos geradores das multas lavradas era de que, findo o ano-calendário, não seria possível exigir o pagamento de estimativas e, conseqüentemente, também não seria admissível a cobrança das multas isoladas pela falta do recolhimento das referidas estimativas.

21. A título ilustrativo, transcrevemos algumas decisões proferidas por este Conselho Administrativo Fiscal que julgaram inaplicável a multa isolada após o encerramento do ano-calendário:

Assunto: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Exercícios: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005
CSLL. RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA.

Conforme precedentes deste Colegiado, a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre estimativas de CSLL não recolhidos mensalmente, somente faz sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de

¹ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

recolhimento ou recolhimento a menor) resultar prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente apuração, após encerrado o ano-calendário, de tributo devido maior do que o recolhido por estimativa. Em havendo apuração de base de cálculo negativa no período, há de ser afastada a cobrança de multa isolada com base nas estimativas no recolhidas no curso do ano-calendário. Recurso Especial do Procurador não provido.

Acórdão n. 9101-001.225 de 18/10/2011

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2004, 2005, 2008

(...)

MULTA ISOLADA — IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas.

Acórdão n. 1202001.021 de 10/09/13

22. Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a incidência da multa isolada neste caso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paula Santos de Abreu

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Redator designado

O Colegiado, pela maioria de votos de seus membros, divergiu do entendimento da I. Relatora Paula Santos de Abreu de votar pelo provimento do RV da recorrente no sentido de afastar a incidência da multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ de dezembro de 2004/2005/2006.

Conforme entendimento da I. Conselheira em suas conclusões de voto, “*como já demonstrado, segundo a norma vigente à data do fato gerador, a base de cálculo da multa é reduzida à zero (75% sobre o valor do tributo a pagar no ajuste anual – o valor não recolhido de estimativas), diferentemente do que dispõe a norma posterior, que determina a aplicação da alíquota de 50% sobre o valor da estimativa não recolhida, gerando um valor a pagar de R\$ 109.697,04. Assim, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o erro na apuração da base de cálculo ou na alíquota aplicável pela fiscalização constituem vícios insanáveis, que demandam a anulação do lançamento*”.

Para finalizar assentando que, “*diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a incidência da multa isolada neste caso*”.

Nesse contexto, embora fortemente embasado como sempre ocorre com os votos da I. Conselheira, com a devida vênia, faço leitura diferente do tema aqui abordado.

Recapitulando, trata-se de multa isolada relativa a falta ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais do mês de dezembro dos anos-calendário de 2004/2005 e 2006, assim demonstrados no TVF:

Período de referência	Vencimento (*) e código da receita	Valor da estimativa em R\$ (ficha 11 da DIPJ)	(**) Valor da multa isolada em R\$
Dezembro/2004	Janeiro/2005 - 2362	151.436,76	75.718,38
Dezembro/2005	Janeiro/2006 - 2362	2.188,85	1.094,42
Dezembro/2006	Janeiro/2007 - 2362	65.768,49	32.884,24

(*) Vencimento: Último dia útil do mês subsequente

Segundo constante nos autos, a contribuinte teria feito o recolhimento/compensação dos montantes devidos em dezembro dos referidos períodos como se fossem apurados no “ajuste anual”.

Contra esse entendimento se posicionou o Fisco, perpetrando os lançamentos de multa isolada, posto que o procedimento ocorreu **após** o término dos mencionados períodos, mais precisamente em 2009, o que impediria o lançamento das **estimativas**, só cabendo o lançamento da multa isolada, à razão de 50% dos montantes inadimplidos, pelo descumprimento de expressa norma imperativa.

Na decisão inaugural, a DRJ chancelou o entendimento Fiscal.

De outro giro, a recorrente contestou tal conclusão pontuando ter efetuado o recolhimento dos valores devidos, sendo incabível os lançamentos de multa isolada.

A linha adotada pela defesa foi integralmente assumida pela I. Relatora conforme excertos de seu voto:

De início, ressalta-se que o pagamento de IRPJ e CSLL por estimativas mensais foi instituído pela Lei nº 9.430/1996, como uma alternativa à apuração trimestral, prevista no mesmo diploma legal.

Feita a opção pelo recolhimento de estimativas mensais, o descumprimento do recolhimento das estimativas **enseja a aplicação de multa isolada no percentual de 75%**, nos termos do inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação vigente à época dos fatos:

(...)

Segundo o referido dispositivo legal à época do fato gerador em comento, a multa isolada aplicável pela falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL deveria ser calculada aplicando-se o percentual de 75% sobre a diferença entre o total do tributo devido no final do período e o valor pago a título de estimativa não recolhida, se menor, conforme esclarecido no acórdão CSRF/01-05.671:

(...)

Este Conselho, em outros julgados, sedimentou o modo de computo da base de cálculo da multa a ser aplicada de acordo com o inciso IV, § 1º, do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, em sua redação anterior à alteração promovida pela Lei 11.488, de 2007. A título de referência, o acórdão n. 197.00099, ao calcular o valor da multa pela falta de recolhimento de estimativas naquele caso, assim dispôs:

(...)

In casu, verificamos que o valor do tributo foi integralmente recolhido ao final do período, mesmo que a destempo. Nesse sentido a base de cálculo da multa

restou reduzida a “zero” e, portanto, ainda que incidindo a alíquota de 75%, como previsto na legislação de regência vigente, não haveria valor a recolher.

Ocorre que a fiscalização lavrou a multa utilizando norma posterior ao fato gerador, aplicando sobre o valor da estimativa não recolhida, o percentual de 50%, gerando um valor a pagar de R\$ 109.697,04.

Sobre esse aspecto, cumpre observar que o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei 11.488, de 2007, posteriormente à data do fato gerador, para diminuir o percentual da multa isolada para o patamar de 50%, bem como para estabelecer que sua base de cálculo deixa de ser a diferença da totalidade do tributo devido menos o valor não recolhido à título de antecipação, e passa a ser o valor do pagamento mensal que deixar de ser recolhido.

No entanto ressalta-se que nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional, “*o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada*”.

Tal norma só poderá ser excepcionada, quando, tratando-se de prestações pecuniárias, a aplicação de lei posterior for mais favorável ao contribuinte e desde que ainda não tenha havido extinção do crédito tributário ou decisão definitiva no processo instituído para sua cobrança, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN ².

Todavia, não se vislumbra neste caso, espaço para a aplicação da retroatividade benigna. A aplicação da norma posterior - o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 alterado pela Lei 11.488, de 2007 - não é mais benéfica à Recorrente. Como já demonstrado, segundo a norma

² Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

vigente à data do fato gerador, a base de cálculo da multa é reduzida à zero (75% sobre o valor do tributo a pagar no ajuste anual – o valor não recolhido de estimativas), diferentemente do que dispõe a norma posterior, que determina a aplicação da alíquota de 50% sobre o valor da estimativa não recolhida, gerando um valor a pagar de R\$ 109.697,04.

Assim, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o erro na apuração da base de cálculo ou na alíquota aplicável pela fiscalização constituem vícios insanáveis, que demandam a anulação do lançamento.

(...)

Ora, sendo as estimativas meras antecipações do fato gerador do tributo, conforme sugere a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 (anterior à alteração promovida pela Lei 11.488, de 2007), o entendimento majoritário da jurisprudência à época dos fatos geradores das multas lavradas era de que, findo o ano-calendário, não seria possível exigir o pagamento de estimativas e, conseqüentemente, também não seria admissível a cobrança das multas isoladas pela falta do recolhimento das referidas estimativas.

A título ilustrativo, transcrevemos algumas decisões proferidas por este Conselho Administrativo Fiscal que julgaram inaplicável a multa isolada após o encerramento do ano-calendário:

(...)

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para afastar a incidência da multa isolada neste caso.

Data vênua, discordo frontalmente desta posição.

Sabido e consabido, as pessoas jurídicas que, por opção ou imposição, adotem o regime do Lucro Real (o mais completo, por ter a escrituração contábil como suporte e a ciência contábil como preceito normativo) devem apurar o IRPJ e a CSLL devidos de forma “trimestral” – regra geral – sendo-lhes, alternativamente, permitido que assumam o chamado “Lucro Real Anual” oportunizando que o recolhimento do tributo devido se faça somente em março do ano seguinte, **desde que, - repita-se, DESDE QUE**, promovam recolhimentos mensais

titulados de “estimativas”, ou seja, antecipações que possibilitam a manutenção do fluxo financeiro do Tesouro. Essa sistemática (de antecipar recolhimentos), que já vem desde os chamados “duodécimos (nas décadas de 1970 e 1980), passando pelo carnê-leão (nas Pessoas Físicas), ou retenções de fonte muitas vezes ocorridas já em janeiro para um ajuste somente no ano seguinte, é recorrente em nosso ordenamento jurídico e sobre ela desnecessárias maiores digressões.]

Então, acerca da sistemática do Lucro Real Anual e os recolhimentos **OBRIGATÓRIOS de estimativas mensais**, cabem as seguintes ponderações.

I - LEGISLATIVAMENTE

Na esfera legislativa, o legislador cuidou do tema mediante a edição de diversos atos legais, devidamente consolidados no RIR/1999, vigente à época dos fatos (os destaques foram acrescidos):

1. Da Opção Legal

Pagamento por Estimativa

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, **em cada mês**, determinados sobre base de cálculo estimada ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º](#)).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no [art. 232](#) ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único](#)).

2. Da Base de Cálculo

Subseção

II

Base de Cálculo

Art. 223. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento **sobre a receita bruta auferida mensalmente**, observadas as disposições desta Subseção ([Lei nº 9.249, de 1995, art. 15](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º](#)).

Obs. – para outras atividades foram fixados percentuais diversos, **mas sempre sobre a receita bruta**

3. Da Alíquota do Imposto e Adicional

Art. 228. O imposto a ser pago **mensalmente** na forma desta Seção será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 1º](#)).

Parágrafo único. A parcela da base de cálculo, **apurada mensalmente**, que exceder a vinte mil reais ficará sujeita à incidência de adicional do imposto à alíquota de dez por cento ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º](#)).

4. Deduções do Imposto Mensal

Art. 229. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir **do imposto apurado no mês**, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, bem como os incentivos de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas, Atividade Audiovisual, e Vale-Transporte, este último até 31 de dezembro de 1997, observados os limites e prazos previstos para estes incentivos ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 34](#), [Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º](#), [Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º](#), e [Lei nº 9.532, de 1997, art. 82, inciso II, alínea "f"](#)).

Pois bem, sem nenhuma chance de dúvidas, o texto legal é claro:

O pagamento será **MENSAL** (art. 222), apurado sobre base de cálculo estimada na proporção de 8% (ou outra, conforme a atividade) sobre a “receita bruta” **auferida MENSALMENTE** (art. 223), devendo o imposto ser recolhido **TODO MÊS** (art. 228), permitidas as deduções previstas em lei (art. 229).

Nessa linha compulsória, auferindo a pessoa jurídica “receita bruta” em quaisquer dos meses do ano-calendário respectivo, diga-se, de JANEIRO a DEZEMBRO, sem exceção a nenhum deles (pois a norma **não excepcionou período algum**) deverá, OBRIGATORIAMENTE calcular (pela aplicação da alíquota do lucro fixada no artigo 223) o montante da estimativa **mensal** que, **mensalmente** deverá levar aos cofres públicos, seja, em janeiro, fevereiro, outubro ou dezembro. **Não há exceção!**, só podendo se furtar à subsunção legal, **caso não tenha auferido receita bruta**.

Em outras palavras, ao assumir o regime do Lucro Real Anual e adotar como base de cálculo a receita bruta e acréscimos, a pessoa jurídica **arca automática e obrigatoriamente com o ônus de apurar e ter que recolher valores estimados mensais**, ainda que não tenha lucro, posto que sua opção a isso levou.

Foi certamente pensando assim que o legislador criou a **alternativa** fixada no artigo 230, do RIR/1999, da qual se passa a tratar adiante:

5. Da Suspensão, Redução e Dispensa do Imposto Mensal

*Art. 230. **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 ([Lei nº 8.981, de 1995, art. 35](#), e [Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º](#)).*

(omissis)

Com esse dispositivo permitiu-se às pessoas jurídicas justamente a possibilidade de só recolher o que fosse efetivamente devido, ao invés de um valor “presumido” apurado sobre a receita bruta (e que muitas vezes levava a recolhimentos mesmo tendo se apurado prejuízo).

Todavia, como já dito antes, esta apuração de lucro tributável deve ser feita mês a mês e de forma acumulada, ou seja, se o contribuinte pretender, por exemplo, optar por este método de apuração (balancete de redução ou suspensão) em maio do ano x1, deverá levantar suas demonstrações contábeis acumuladamente de janeiro a maio e não somente do mês de maio. Se, posteriormente, resolver adotar o mesmo procedimento em outubro do mesmo ano x1, obrigatoriamente o balancete englobará o período de janeiro a outubro, ou seja, não poderá apurar só o mês de outubro e nem apurar de maio a outubro, mas, sim, desde janeiro até o mês de referência.

A mesma linha de entendimento se aplica quando se estiver diante do mês de dezembro. Nesse caso, como visto atrás, o referido balancete deverá comportar o movimento geral de janeiro a dezembro, apontando a existência obrigatória de **ESTIMATIVA** a recolher se for apurado “lucro” no acumulado de janeiro a dezembro e, inversamente, nada precisará ser recolhido a tal título se constatado “prejuízo”.

Porém – **e atente-se, aqui está o ponto nevrálgico e central da discussão** - este recolhimento, caso a contribuinte apure resultado positivo no balancete de suspensão ou redução (levantado de janeiro a dezembro), **este recolhimento, repita-se, será de ESTIMATIVA MENSAL DE DEZEMBRO e não, como entende a recorrente, a título de IRPJ/CSLL - “ajuste anual”** -, figura que somente exsurgirá mais à frente, em um segundo momento.

Em outro dizer, em maio, setembro, novembro ou dezembro, o que se apura, é a ESTIMATIVA devida e não o IRPJ/CSLL a pagar após os ajustes determinados pela legislação e surgido depois do fechamento das Demonstrações Financeiras.

Impensável possa a recorrente se furtar a recolher um valor apurado em dezembro e que se refere a **estimativa** (com observância DE TODOS os contornos legais que a

lei impõe, inclusive com assunção do balancete de redução ou suspensão) e tentar transmutar este recolhimento como se fosse relativo ao ajuste anual.

Para refutar este singelo e simplório entendimento, basta imaginar a situação em que a pessoa jurídica venha a utilizar como base de cálculo a “receita bruta”. Pergunta-se: tendo auferido receita em dezembro (e, com isso, exteriorizada a base de cálculo da estimativa a recolher), poderia a pessoa jurídica deixar de recolher tal montante em janeiro do ano seguinte, só o fazendo como ajuste anual em março? **A resposta, por óbvia, é não!**

Então, que dispositivo alteraria este entendimento? Qual o motivo que levaria a contribuinte, obrigada por lei, a recolher a estimativa de dezembro apurada sobre a receita bruta, e não a recolher, quando adotado o balancete de suspensão ou redução e apurado **saldo a pagar de estimativa em razão de os recolhimentos feitos de janeiro a novembro terem sido insuficientes?**

Ora, o ano é feito de doze meses, inexistindo a exceção pretendida pela recorrente de que dezembro teria tratamento especial e não haveria obrigatoriedade de recolhimentos estimados mensais no referido mês e que, ao contrário, seriam pagos como se fossem parte do ajuste anual. Ademais, como dito, se a opção fosse pela receita bruta e acréscimos, certamente a recorrente nem estaria questionando a obrigatoriedade de ter que recolher a estimativa de dezembro.

Então, francamente, o que muda se a opção for balancete de suspensão ou redução?

Nada!!, posto que o valor apurado certamente será diferente, **mas a norma substantiva permanece incólume e a exigência deve ser cumprida.**

Em suma, valores de estimativas mensais e valores pertinentes a ajustes anuais têm diferentes bases jurídicas, formas de cálculos diferente e vencimentos das obrigações igualmente diferentes. São, por evidente, institutos distintos que têm tratamento distintos!

Para finalizar, veja-se o artigo 858 do RIR/1999:

Pagamento por Estimativa Mensal

Art. 858. O imposto devido, apurado na forma do art. 222, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º).

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, § 1º):

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 856, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, § 2º).

§ 3º O prazo a que se refere o § 1º, inciso I, não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente (Lei nº 9.430, de 1996, art. 6º, § 3º).

Então, indubitavelmente as situações são distintas:

- i) O imposto devido e apurado na forma do artigo 222 (estimativa mensal) será **pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.**
- ii) O imposto devido e apurado em 31 de dezembro **será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;**
- iii) O prazo a que se refere o § 1º, inciso I, **não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.**

Com isso tem-se:

- a) No primeiro caso, a **estimativa mensal** (qualquer mês, inclusive dezembro) será paga até o último dia útil do mês subsequente;
- b) O **ajuste anual** (apuração nas Demonstrações Financeiras, com observância das normas contábeis e com as adições, exclusões e ajustes), será recolhido até o último dia útil de março do ano seguinte;
- c) Este prazo (último dia útil de março) **NÃO SE APLICA** ao imposto (estimativa) relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente, por ser relativo à estimativa apurada;
- d) Valor apurado em “dezembro” não é sinônimo de valor apurado em “31 de dezembro”, no primeiro tópico trata-se de apuração provisória, assumida a partir do levantamento de balancetes de suspensão ou redução que têm como escopo encontrar o montante da estimativa mensal a recolher; no segundo, está-se diante do próprio resultado final do período, ou seja, o efetivo “IRPJ ou CSLL a pagar” exteriorizado

após todos os lançamentos contábeis, conciliações, conferências e ajustes (adições e exclusões) nas bases de cálculo dos dois tributos;

- e) Por fim, ressalte-se, o fato de que, em algumas vezes, tais valores possam vir a ser iguais, seja por não haver ajustes a proceder nas bases de cálculo, seja em razão de a contabilidade da contribuinte estar rigorosamente atualizada, permitindo apuração completa e definitiva de valores, essa eventual coincidência de valores em nada modifica a natureza dos institutos, como exaustivamente visto atrás.

Ratificando este cenário legislativo, a IN n. 93/97 (tida por muitos como verdadeiro mini regulamento do IRPJ em face de sua profundidade na regulamentação dos dispositivos legais a que se reportou, definiu, com fundamento no § 4º, do art. 230, do RIR/1999 (*§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).*

Pagamento por Estimativa

Art. 20. O imposto devido, apurado na forma dos art. 3º a 10, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

Parágrafo único. O prazo a que se refere este artigo aplica-se inclusive ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

Então, a clareza é solar: **em dezembro há estimativa a recolher**, sendo apurada, **i)** sobre a receita bruta e acréscimos ou, **ii)** com base no balancete de redução ou suspensão (caso dos autos).

Em claro dizer, DEZEMBRO tem fato gerador próprio e apuração própria que **não se confunde com “ajuste anual”**, esse compreendendo todo o exercício, ainda que, em vários casos, como dito, tais valores possam ser iguais se a contabilidade da empresa permitir referida apuração com todas os ajustes exigidos.

Desse modo, não há como confundir os institutos e períodos, até porque, visto antes, a estimativa de dezembro deve ser recolhida até o último dia útil de janeiro subsequente e o saldo remanescente do ajuste anual poderá ser pago até 31 de março.

A diferença entre os dois cenários é tão clara que, repita-se, bastaria um simples exemplo para se mostrar a fragilidade da tese da defesa: se, ao invés de optar por recolher a estimativa mensal com base em balancetes de suspensão a contribuinte tivesse optado por fazer tal apuração com base na receita bruta e acréscimos, pergunta-se: poderia não recolher estimativa apurada desse modo? A resposta é óbvia: claro que não, isto porque o recolhimento é obrigatório se apurado valor devido. O quadro só mudaria se adotada a opção por balancetes de suspensão e não apurado valor devido. **Definitivamente, não é o caso dos autos.**

A simples leitura dos dados mostra a clareza do cenário, **bastando se tomar, a título de exemplo**, o ano-calendário de 2004 (os de 2005 e 2006 têm a mesma formatação, apenas com valores diferentes).

Nesse cenário, conforme expressamente consta da Ficha 11 da DIPJ de 2004, a contribuinte optou durante todo o período, como forma de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os Balanços ou Balancetes de Suspensão ou Redução.

Veja-se:

- a) De janeiro a julho de 2004 apurou prejuízo, não sendo obrigada a recolher qualquer valor a título de estimativa (ver DIPJ);
- b) De agosto a dezembro/2004 teve resultados positivos;
- c) Em **dezembro/2004** (que é o período em discussão) a posição estampada foi a seguinte:

Discriminação	Dezembro
FORMA DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	
Com Base em Balanço ou Balancete de Suspensão ou Redução	
01. Base de Cálculo do Imposto de Renda	2.446.201,80
IMPOSTO DE RENDA APURADO	
02. A Alíquota de 15%	366.930,27
03. Adicional	220.620,18
04. Diferença de IR Devida pela Mudança de Coeficiente s/ Receita Bruta	0,00
DEDUÇÕES	
05. (-) Deduções de Incentivos Fiscais	14.677,21
06. (-) Imp. de Renda Devido em Meses Anteriores	398.186,69
07. (-) Imp. de Renda Retido na Fonte	23.249,79
08. (-) Imp. Pago no Ext. s/ Lucros, Rend. e Ganhos de Capital	0,00
09. (-) Imp. de Renda Ret. na Fonte por Órgão Púb. Federal	0,00
10. (-) Imp. de Renda Ret. Fonte p/ Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
11. (-) Imp. de Renda Pago s/ Ganhos no Mercado de Renda Variável	0,00
12. (-) RET - Patrimônio de Afetação - Imposto de Renda Pago	0,00
13. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	151.436,76
14. PARCELAMENTO FORMALIZADO	0,00
15. IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00
16. PARCELAMENTO FORMALIZADO DE SCP	0,00

Tabulando os dados mensais constantes da Ficha 11, tem-se como estimativas apuradas e recolhidas (ou compensadas) de agosto a novembro - R\$ 398.186,69 (R\$ 82.518,03 – agosto / R\$ 242,67 – setembro / R\$ 92.829,38 – outubro / R\$ 222.596,61 – novembro, respectivamente); depois, as deduções por incentivos fiscais (R\$ 14.677,21) e IRRF (R\$ 23.249,79).

A partir daí, chega-se, EXATAMENTE na forma procedida pela recorrente em sua Ficha 11 da DIPJ, aos valores acima refletidos e que levam à apuração da ESTIMATIVA do mês de Dezembro no montante R\$ 151.436,76, fruto da subtração do imposto devido com base em **balancete de suspensão em dezembro** no valor de R\$ 587.550,45, das deduções autorizadas e das estimativas pagas até novembro:

Imposto Devido	587.550,45
(-) Incentivos Fiscais	14.677,21
(-) IRRFONTE	23.249,79
(-) Estimativas recolhidas de ago. a nov.	398.186,69
(=) ESTIMATIVA APURADA REFERENTE AO MÊS DE <u>DEZEMBRO</u> COM BASE EM BALANCETE DE SUSPENSÃO	151.436,76

Em claro exprimir, este valor AINDA NÃO É o montante devido a título de IRPJ no ajuste anual (embora possa ser idêntico, se os ajustes a se realizar depois da elaboração das Demonstrações Financeiras se mostrarem na mesma linha). Porém, juridicamente esse montante de R\$ 151.436,76 **NÃO É O IRPJ do ajuste anual. É, SIM, A ESTIMATIVA DE DEZEMBRO/2004**, que deve ser recolhida até o **último dia útil de janeiro e não em março do ano seguinte**, como quer e fez a recorrente.

Em suma, como não é possível ao Fisco lançar estimativas não recolhidas após o término do ano-calendário, a norma imperativa dispôs ser cabível a aplicação da penalidade pelo seu descumprimento, no caso, a multa isolada de 50% sobre a estimativa apurada e não paga (situação incontroversa nos autos!), como corretamente feito, observando o artigo 106, do CTN:

Estimativa não recolhida	R\$ 151.436,76
Multa 50%	R\$ 75.718,38

No caso dos demais períodos, como dito antes, o procedimento realizado pela contribuinte foi no mesmo sentido, apenas com alteração de datas e valores, levando ao resultado final do lançamento de multa isolada aqui apreciado - **R\$ 109.697,04** (R\$ 151.436,76 / 2004 – (+) R\$ 2.188,85 / 2005 (+) R\$ 65.768,49 / 2006 (=) R\$ 219.394,10 (* 50%).

Conferindo no auto de infração:

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$

	Cód Receita-DARF	Valor
MULTA EXIGIDA ISOLADAMENTE (Passível de Redução)	6378	109.697,04
		Total
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		109.697,04
Valor por extenso		
CENTO E NOVE MIL, SEISCENTOS E NOVENTA E SETE REAIS E QUATRO CENTAVOS.		

001 - MULTAS ISOLADAS**FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA**

Falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em função de balanços ou balancetes de suspensão ou redução, relativo aos meses de dezembro de 2004, 2005 e 2006, conforme descrito no Relatório da Ação Fiscal em anexo.

Data	Valor Multa Isolada
31/12/2004	R\$ 75.718,38
31/12/2005	R\$ 1.094,42
31/12/2006	R\$ 32.884,24

E no TVF:

Período de referência	Vencimento (*) e código da receita	Valor da estimativa em R\$ (ficha 11 da DIPJ)	(**) Valor da multa isolada em R\$
Dezembro/2004	Janeiro/2005 - 2362	151.436,76	75.718,38
Dezembro/2005	Janeiro/2006 - 2362	2.188,85	1.094,42
Dezembro/2006	Janeiro/2007 - 2362	65.768,49	32.884,24

(*) Vencimento: Último dia útil do mês subsequente

Assim, data vênua ao entendimento esposada pela I. Relatora, penso que a ação fiscal está absolutamente escorreita e deve ser mantida por seus próprios fundamentos.

A propósito, ainda com a devida vênua, vejo que as decisões colacionadas pela I. Relatora refletem posição superada no CARF, mormente na CSRF, como comprovam julgados recentes, como o que abaixo se reproduz :

**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Processo nº 19311.000021/2010-20
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.197 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de maio de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONCESSIONÁRIA DO SISTEMA ANHANGUERA BANDEIRANTES S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2005

ADMISSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA. IMPOSSIBILIDADE DE NEGAR CONHECIMENTO.

Não há previsão em regramento do processo administrativo que autorize negativa de seguimento a recurso apenas pela existência de jurisprudência do CARF em sentido contrário ao pedido do recurso.

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA.

Sendo similares os fatos tratados por acórdão paradigma e recorrido, é conhecido o recurso especial.

LAPSO MANIFESTO. CORREÇÃO. ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL. DECRETO Nº 70.235/1972, ART. 32. RICARF, ART. 66

É possível corrigir lapso manifesto de decisão que analisou admissibilidade do recurso especial, atendendo requerimento da parte, nos termos autorizados pelo artigo 32, do Decreto nº 70.235/1972 e 66, do RICARF (Portaria MF 343/2015).

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativas mensais por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período. A aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais não fica prejudicada pelo fato de não haver ou não remanescer tributo a ser exigido em relação ao ajuste anual dos períodos autuados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Com a seguinte conclusão de voto:

Some-se a isso o fato de que, ao empregar-se a denominação legal (estimativa mensal como "imposto" ou "contribuição"), a interpretação do art. 44 torna-se linguisticamente muito mais fluida (ao contrário do esforço interpretativo hercúleo empreendido pela Turma recorrida), além de consentânea com a finalidade da multa isolada, que é de reprimir a falta dos pagamentos mensais por estimativa.

Tendo em vista o exposto, voto por manter integralmente as exigências das multas isoladas por falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ verificada ao longo dos anos de 1997, 1999, 2000 e 2001.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Adoto os mesmos fundamentos acima transcritos, para dizer que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no ano-calendário de 2005 não fica prejudicada pelo fato de não haver ou não remanescer tributo a ser exigido em relação ao ajuste anual desse período.

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período e de eventual tributo que remanesça em aberto.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN para fins de restabelecer a multa isolada para o ano-calendário de 2005.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo

Finalizando, como bem pontuado pela Corte Constitucional no RE 479956/SC,

“A opção pela sistemática de pagamentos por estimativa objeto dos arts. 2º e 30 da Lei 9.430/1996 traz um bônus e um ônus.

O bônus é uma grande redução de complexidade operacional, com a dispensa de apuração trimestral do lucro real.

O ônus é o recolhimento mensal dos dois tributos calculados por estimativa, ainda que a empresa suponha que, no acerto final, irá apurar valores menores do que os estimados.

Cada contribuinte é livre para optar ou não pelo regime, mas de todo **inviável escolher apenas parte dele.**

Nas situações verdadeiramente equivalentes há isonomia entre contribuinte e Fisco. Se a empresa recolhe valor calculado por estimativa a menor, deverá pagar a diferença com acréscimo da Selic. Por outro lado, se efetuar a maior o mesmo recolhimento devido por estimativa, o contribuinte terá direito à devolução da diferença com juros calculados com base na mesma taxa Selic.

Recurso extraordinário não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em negar provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto da Relatora e por maioria de votos, vencido o Ministro Marco Aurélio, em sessão da Primeira Turma, sob a presidência do Ministro Luiz Fux, na conformidade da ata do julgamento.

Compareceu à Sessão o Dr. Paulo Mendes de Oliveira, Procurador da Fazenda Nacional, pela União.

Brasília, 22 de outubro de 2019.

Ministra Rosa Weber

Relatora

Por fim e para que não parem dúvidas, apreciam-se nestes autos tão somente os lançamentos de multa isolada, não havendo qualquer concomitância com multa de ofício, sendo inaplicável, portanto, a Súmula CARF nº 105.

Em síntese, optando a contribuinte por este sistema, deve arcar com o ônus de cumprir os mandamentos legais, dentre eles, **submeter-se à imposição de multa isolada sobre estimativas não recolhidas**, vedada a transmutação do mês de dezembro para “ajuste anual”.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone