



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 13603.001439/2006-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.931 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de março de 2015  
**Matéria** MULTA DE OFÍCIO ISOLADA - FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL DE IRPJ  
**Recorrente** ESAB S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Ano-calendário: 2003

**INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. PERDA DA ESPONTANEIDADE.**

O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

**DA RETIFICAÇÃO DA DCTF. PERDA DA ESPONTANEIDADE. IMPOSSIBILIDADE.**

Não será aceita a DCTF retificadora que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições, em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.

**MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL. IRPJ. VERIFICAÇÃO ANTES DO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. POSSIBILIDADE.**

Entendendo-se o recolhimento de estimativas mensais, no caso das empresas tributadas com base no lucro real como simples antecipação do montante devido ao final do exercício, a ausência do seu recolhimento somente importa em atuação sancionável quando verificada ainda dentro do exercício correspondente. Assim, se a verificação ocorreu antes do encerramento do exercício aplicável a exigência da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausentes momentaneamente os Conselheiros Frederico Augusto Gomes de Alencar e Carlos Pelá. Participou do julgamento a Conselheira Maria Elisa Bruzzi Boechat.

(Assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Maria Elisa Bruzzi Boechat, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pelá e Paulo Roberto Cortez.

## Relatório

ESAB S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO, contribuinte inscrito no CNPJ/MF sob nº 29.799.921/0001-48, com domicílio fiscal na cidade de Contagem - Estado de Minas Gerais - Rua Zezé Camargos, nº 117, Bairro Cidade Industrial, jurisdicionada a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Contagem - MG, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 851/865, prolatada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte - MG, recorre, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 259/264.

Contra o contribuinte, acima identificado, foi lavrado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Contagem - MG, em 24/11/2003, o Auto de Infração de fls. 06/08, com ciência pessoal, em 25/11/2003 (fl. 06), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 1.902.571,01 a título de Multa de Isolada por falta de recolhimento de estimativa de IRPJ, aplicada dentro do ano-calendário, no percentual de 75%, calculadas sobre o valor das estimativas trimestrais a recolher referente ao ano-calendário de 2003.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização com objetivo de verificar o recolhimento das estimativas, dentro do ano-calendário de 2003. Entendeu a autoridade fiscal lançadora haver falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Infração capitulada nos arts. 222, 843 e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99; art. 43 e 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 90 de Medida Provisória 2158-35, de 24/08/2001.

Observando que o procedimento fiscal ocorreu dentro do próprio ano-calendário que deveria ocorrer o recolhimento das estimativas.

E necessário esclarecer, ainda, que, por razão não vislumbrada nos autos, o número originalmente atribuído ao presente processo, qual seja, nº 13603.0002731/2003-01, foi alterado após a interposição do recurso voluntário, conforme termo de recepção de crédito tributário de fl. 265, datado de 19/09/2006. Diante do exposto, todos os atos processuais praticados anteriormente àquela data fazem referência ao número antigo do processo, não ao atual processo nº 13603.001439/2006-14.

A Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela constituição do crédito tributário lançado esclarece, ainda, através do Termo de Verificação Fiscal (fls. 11/12), entre outros, os seguintes aspectos:

- que, nas verificações obrigatórias do IRPJ, constatou-se que a empresa apresentou declarações de compensação relativas ao imposto declarado, em DCTF, apurado sobre a base estimada, para os fatos geradores de janeiro e março a julho de 2003;

- que tais compensações não foram homologadas pelo Delegado da Receita Federal de Contagem (documentos de fls. 17/54);

- que, em resposta à intimação, o Contribuinte informou que adotou a forma de tributação pela apuração anual do IRPJ (documentos de fls. 61/62);

- que pela não homologação das compensações pleiteadas, o Fisco lançou a multa isolada de 75% (setenta e cinco por cento), incidente sobre os valores (das estimativas) do IRPJ, declarados em DCTF (fls. 55/60), indevidamente compensados (conforme declarações de compensação e despachos decisórios, documentos de fls. 17/54), e não recolhidos no decorrer do ano-calendário;

- que tal procedimento decorreu também do fixado no art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Em sua peça impugnatória de fls. 64/86, instruída pelos documentos de fls. 87/197, apresentada, tempestivamente, em 22/12/2003, o autuado se indis põe contra a exigência fiscal, solicitando que seja acolhida à impugnação para declarar a insubsistência do Auto de Infração, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que a inexistência de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade da Agente Fiscal; a falta de discriminação formal e material do fato gerador, no Auto de Infração; e que não foi observada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário;

- que no tocante à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, acentua que, como a presente autuação decorreu da não-homologação da compensação efetuada pela empresa, que apresentou as respectivas manifestações de inconformidade contra os despachos decisórios, deve-se atentar para a falta de atendimento ao previsto no art. 74. § 11, da Lei nº 9.430, de 1996, alterado pela Lei nº 10.637, de 2002;

- que no mérito, após transcrever trechos do TVF, o Impugnante salienta que lhe foi aplicada multa, no percentual de 75%, em virtude de suposto não recolhimento do IRPJ, no montante de R\$ 1.902.571,01;

- que alega que tal autuação vai de encontro ao posicionamento do próprio Conselho de Contribuintes (foram transcritas ementas de acórdãos), que é claro ao reconhecer o direito ao creditamento do IPI, como também reconhece o direito à compensação dos créditos de IPI com o próprio IPI e com os outros tributos e contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal;

- que o direito à compensação dos créditos de IPI é reconhecido também pela própria secretaria da Receita Federal, após o ano de 1999, como se extrai de decisão, do Conselho de Contribuintes (ementa transcrita);

- que, desta forma, fica evidente o reconhecimento do direito do contribuinte ao creditamento de IPI resultante da aquisição de matérias-primas com isenção ou alíquota zero e conseqüentemente o direito a compensação do que foi indevidamente recolhido, com o próprio IPI e também com os demais tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal;

- que a partir da edição da Lei nº 9.779, de 1999, é que houve autorização para a compensação de tais créditos, embora o princípio da não-cumulatividade estivesse presente na Constituição Federal desde 1988, o Contribuinte impetrou o Mandado de Segurança de nº 2002.38.00.046634-0, visando ao reconhecimento desses créditos no período dos últimos dez anos;

- que, não há que se falar em compensação indevida, uma vez que o direito à compensação desses créditos é amplamente reconhecido pela Secretaria da Receita Federal;
- que o Fisco, ao lançar, ignorou completamente o princípio da verdade material;
- que o Impugnante frisa, mais uma vez, que não deixou de efetuar o pagamento do tributo em questão, mas realizou compensações em que o crédito utilizado é reconhecidamente válido;
- que seja declarada a nulidade do lançamento pelos vícios que o maculam, especialmente em função da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em razão da apresentação de manifestações de inconformidade contra a não homologação das compensações; no mérito, acaso ultrapassada a preliminar, seja declarado insubsistente o Auto de Infração, pelos fundamentos expostos na defesa.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pelo impugnante, os membros da 2º Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte – MG concluíram pela procedência em parte da impugnação e pela manutenção parcial do crédito tributário lançado com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, no que diz respeito à admissibilidade e tempestividade da defesa, é de se dizer que conforme, o Decreto nº 70.235, de 1972, rege o processo administrativo fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários da União (art. 1º). No art. 15 consta que a impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência;

- que cientificado pessoalmente o contribuinte em 25/11/2003, a impugnação foi apresentada em 22/12/2003, tendo sido observado o prazo legal previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, motivo pelo qual dela se toma conhecimento;

- que, no que diz respeito à nulidade do acórdão 02.11.301 – 2ª Turma da DRJ/BHE, de 08.08.2006. PROCESSO Nº 13603.002731/2003-01, é de se dizer que realmente, quando da confecção do voto posto no referido acórdão, passou despercebido o pequeno parágrafo da impugnação original, no qual o Impugnante mencionou que: *Ademais, a base de cálculo do tributo em questão foi significativamente alterada e conseqüentemente o valor das compensações também, fato este que pode ser comprovado com a análise da DCTF retificadora;*

- que, sendo assim, tal ponto é de capital importância e não poderia ter sido omitido. Sendo assim, andou bem o relator do acórdão nº 1201-000.851 – 2º Câmara/1º Turma Ordinária da Primeira Seção do CARF, ao anular o mencionado acórdão da 2ª Turma da DRJ/BHE e determinar que outro fosse proferido em seu lugar;

- que a mencionada lacuna está devidamente apreciada. Por sua vez, quanto aos demais pontos mantém-se integralmente o conteúdo da decisão anterior, adotado totalmente neste voto;

- que, quanto ao recurso de ofício interposto na decisão anulada, na medida em que nela restou exonerado crédito tributário no montante de R\$624.190,35 (o que também será mantido no presente voto) e, à época, vigia a Portaria MF nº 375, de 07.12.2001, que determinava a sua interposição sempre que a decisão exonera-se o sujeito passivo do tributo e encargos de multa superior a R\$500.000,00 (quinhentos mil reais);

- que, no entanto, hodiernamente, a interposição de recurso de ofício é regida pela Portaria MF nº 3, de 03.01.2008, que determina a sua interposição quando a decisão exonerar o sujeito passivo de tributo e encargo de multa em valor superior R\$1.000.000,00 (um milhão de reais);

- que para o montante exonerado a título de multa isolada no valor R\$624.190,35, não cabe a interposição de recurso de ofício, à luz do que prescreve a Portaria MF nº 3, de 03.01.2008;

- que a DCTFs retificadoras. Ou seja, na impugnação, foi alegado que: *“ademais, a base de cálculo do tributo em questão foi significativamente alterada e conseqüentemente o valor das compensações também, fato este que pode ser comprovado com a análise da DCTF retificadora, em anexo”*;

- que cumpre ressaltar que as fls. 56/61 constam as DCTF originais nas quais foram declarados os valores das estimativas mensais do IRPJ, consideradas não recolhidas pela Fiscalização, uma vez que as compensações lá indicadas não foram homologadas pela DRF de origem;

- que as DCTF retificadoras de débitos mencionadas pela defesa constam das fls. 96/115, 367/386 e 638/657. De imediato, consta-se que tais retificadoras foram enviadas em 18.12.2003, portanto, posteriormente à ciência do auto de infração, feita pessoalmente ao sujeito passivo em 25.11.2003 (vide fls. 07);

- que desse modo, de plano, vale ressaltar que o argumento posto pelo contribuinte no recurso voluntário, no qual afirmou que houve *“a apresentação da DCTF RETIFICADORA antes da autuação”* (grifou-se), não condiz com as provas contidas nos autos, pois as retificadoras constantes dos autos foram enviadas em 18.12.2003 e a ciência da presente autuação se deu em 25.11.2003;

- que ante a falta de espontaneidade na apresentação das DCTF retificadoras que alteram os débitos do IRPJ, que serviram de base de cálculo para lançamento das multas isoladas aqui exigidas, tais retificadoras não podem produzir o efeito pretendido pelo contribuinte, qual seja, o de reduzir as bases de cálculo das multas lançadas;

- que, portanto, em função das DCTF retificadoras apresentadas, não há nenhum reparo a ser feito no presente lançamento;

- que a demais questões suscitadas, portanto, quanto às demais questões suscitadas, seja em preliminar, seja no mérito, adota-se integralmente os fundamentos expostos no voto da decisão anulada, abaixo repetidos:

a) Cuida a presente peça fiscal da exigência da multa isolada, no percentual de 75%, conforme previsto no art. 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/1999, cuja matriz legal é o art. 44, inciso I, combinado com o § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, sendo motivada pela falta de recolhimento das estimativas mensais do imposto de renda, nos períodos de janeiro e março a julho de 2003, a que estava obrigado o Contribuinte, por ter optado pela apuração anual do imposto;

- que de plano, tendo em vista a sustentação de que a agente fiscal não poderia exercer seu trabalho, por falta de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade, cumpre evidenciar alguns dispositivos legais que tratam da atividade de fiscalização, “*in verbis*”;

- que o cargo de Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional, integrante da carreira de Auditoria do Tesouro Nacional, passou a denominar-se Auditor-Fiscal da Receita Federal – AFRF, segundo dispõe a Medida Provisória nº 1.915, de 1999, sucessivamente reeditada até a de nº 2.175-29, de 2001, quando foi revogada e substituída pela Medida Provisória nº 46, de 2002, convertida na Lei nº 10.593, de 2002;

- que, como se vê, a fiscalização dos tributos e contribuições federais, que há de ser efetuada conforme a legislação pertinente compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal, que, por sua vez, ocupa cargo criado por lei, com atribuições e competências próprias para o exercício desse tipo de atividade, não se lhe podendo opor a limitação alegada pela defesa;

- que diz também o Impugnante que não houve, no Auto de Infração, a discriminação formal e material do fato gerador. No entanto, tal alegação não prospera, pois os fatos geradores das penalidades nele exigidas estão formalmente e materialmente consignados na sua descrição dos fatos;

- que as preliminares de nulidade argüidas pela defesa, pois não se vê qualquer mácula capaz de tornar nulo o Auto de Infração, ora impugnado;

- que o mérito, portanto, o contribuinte contesta o lançamento, aduzindo que não deixou de recolher os valores das estimativas, aqui em foco, mas os compensou, tendo em vista o posicionamento do Conselho de Contribuintes e da própria Secretaria da Receita Federal - SRF, que reconhecem o direito ao creditamento do IPI, como também o direito à compensação dos créditos do IPI com o próprio IPI e com outros tributos e contribuições administrados pela SRF;

- que as aludidas compensações foram corretamente não homologadas pela autoridade competente, o que gerou, por conseguinte, a falta de recolhimento dos valores das estimativas do imposto de renda, relativamente aos períodos de janeiro e março a julho de 2003;

- que em relação às multas a serem aplicadas (inclusive no que toca às isoladas), de ofício, pelos agentes do Fisco, quando realizarem procedimentos de fiscalização, cabe evidenciar a Lei nº 9.430, de 1996;

- que a multa isolada decorrente da falta de recolhimento da estimativa mensal passou a ser de 50% (art. 44, inciso II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996), não havendo mais previsão para qualificação dessa multa nos casos de evidente intuito de fraude;

- que a multa isolada decorrente da falta de recolhimento da estimativa mensal passou a ser de 50% (art. 44, inciso II, “b” da Lei nº 9.430, de 1996), não havendo mais previsão para qualificação dessa multa nos casos de evidente intuito de fraude. A possibilidade de qualificação da multa ficou restrita às hipóteses de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, conforme disposição do inciso I, c/c o § 1º do art. 44 da referida lei;

- que a multa isolada lançada no presente Auto de Infração, no percentual de 75%, deve ser reduzida para 50%, em observância ao princípio da retroatividade benigna previsto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, “*in verbis*”.

A presente decisão encontra-se consubstanciada nas seguintes ementas:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

*Ano-calendário: 2003*

***PRELIMINARES DE NULIDADE.***

*Tendo sido na formalização da peça fiscal obedecidos todos os requisitos legais inerentes à atividade lançamento, rejeitam-se as preliminares de nulidade argüidas pela defesa.*

***MULTA ISOLADA. PAGAMENTO POR ESTIMATIVA.***

*É legítima a exigência de multa isolada, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social determinados sob base de cálculo estimada, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo ou base negativa no ano-calendário correspondente.*

***MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL. RETROATIVIDADE BENIGNA.***

*Em face do princípio da retroatividade benigna, deve ser reduzida a penalidade que, posteriormente à sua imposição e antes da decisão administrativa, acabou atenuada pela legislação tributária.*

***PERDA DA ESPONTANEIDADE.***

*O início do procedimento fiscal exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação, a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.*

***DA RETIFICAÇÃO DA DCTF. PERDA DA ESPONTANEIDADE.***

*Não será aceita a DCTF retificadora que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições, em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado do início de procedimento fiscal.*

***Impugnação Procedente em Parte***

***Crédito Tributário Mantido em Parte***

Após ser cientificado da decisão de Primeira Instância, em 19/03/2014, conforme Termo constante à fl. 252, e, com ela não se conformando, o contribuinte interpôs, em tempo hábil (16/04/2014), o recurso voluntário de fls. 259/264, instruído pelos documentos fls. 265/319 no qual demonstra irrisignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

---

- que na base de cálculo, o valor do imposto, foi objeto de lançamento, com inclusão da multa de ofício, conforme se comprova pelos documentos 2 a 6, cujo processo está “*sub judice*” na Execução Fiscal nº 079.07-348906-8 que, “*suo tempore*”, tramita perante a 2ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Contagem, MG, em fase de garantia da execução;

- que se não havia o tributo de IRPJ, por recálculo do lucro, não houve compensação e, evidentemente, não houve falta de recolhimento do tributo a ensejar qualquer aplicação de penalidade;

- que Sr. Presidente, não há justificativa plausível para imposição tão severa e desproporcional, em situações onde não foram auferidas quaisquer vantagens, pelo que injustificável a aplicação de penalidades isoladas e de ofício pela mesma suposta falta, sendo certo que, a prevalecer tais exigências, admitido “*ab absurdo*”, resultará confisco e injustiça com Contribuinte que comparece efetivamente com seus impostos e cumpre suas obrigações fiscais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

A discussão no presente litígio restringe-se, tão-somente, a lavratura de Auto de Infração para se exigir multa isolada sob o argumento de o contribuinte deixou de recolher Imposto de Renda da Pessoa Jurídica com base em estimativas mensais.

Observando, que o presente caso trata de falta de recolhimento das estimativas mensais na situação em que a autoridade fiscal realiza o lançamento da multa isolada dentro do próprio exercício de ocorrência da irregularidade.

No presente caso, cuja aplicação da multa isolada foi motivada pela falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ, o ponto nodal da discussão diz respeito ao procedimento fiscal que ocorreu antes do encerramento do exercício questionado.

Inicialmente se torna necessário esclarecer que, por razão não vislumbrada nos autos, o número originalmente atribuído ao presente processo, qual seja, nº 13603.0002731/2003-01, foi alterado após a interposição do recurso voluntário, conforme termo de recepção de crédito tributário de fl. 265, datado de 19/09/2006. Diante do exposto, todos os atos processuais praticados anteriormente àquela data fazem referência ao número antigo do processo, não ao atual processo nº 13603.001439/2006-14.

Cumprе ressaltar que as fls. 56/61 constam as DCTF originais nas quais foram declarados os valores das estimativas mensais do IRPJ, consideradas não recolhidas pela Fiscalização, uma vez que as compensações lá indicadas não foram homologadas pela DRF de origem.

Por sua vez, as DCTF retificadoras de débitos mencionadas pela defesa constam das fls. 96/115, 367/386 e 638/657. De imediato, consta-se que tais retificadoras foram enviadas em 18.12.2003, portanto, posteriormente à ciência do auto de infração, feita pessoalmente ao sujeito passivo em 25.11.2003 (vide fls. 07).

Desse modo, de plano, vale ressaltar que o argumento posto pelo contribuinte na sua defesa, no qual afirmou que houve “*a apresentação da DCTF RETIFICADORA antes da autuação*”, não condiz com as provas contidas nos autos, pois as retificadoras constantes dos autos foram enviadas em 18.12.2003 e a ciência da presente autuação se deu em 25.11.2003.

Assim sendo, ante a falta de espontaneidade na apresentação das DCTF retificadoras que alteram os débitos do IRPJ, que serviram de base de cálculo para lançamento das multa isoladas aqui exigidas, tais retificadoras não podem produzir o efeito pretendido pelo contribuinte, qual seja, o de reduzir as bases de cálculo das multas lançadas.

Não há dúvidas de que o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Significa dizer que não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode sofrer duas sanções pelo cometimento de um mesmo ilícito.

Entretanto, não é essa exatamente a discussão no presente processo. Aqui a discussão se restringe aos casos em que a aplicação da multa de ofício exigida isoladamente foi realizada antes do encerramento do exercício questionado.

É de se observar, que a pessoa física ou jurídica que apura resultados positivos (rendimentos ou receitas tributáveis), sofre a incidência da alíquota normal. Se, por ventura, omitiu rendimentos, receitas ou apresentou declaração de rendimentos inexata, se sujeita à multa de lançamento de ofício. Parece tranqüilo o raciocínio de que o imposto cobrado em virtude desse lançamento continua sendo tributo e que a multa constitui sanção pelas irregularidades levantadas pelo fisco.

Ora, o tributo cobrado através de procedimento de ofício do fisco segue tendo por origem fato gerador concretizado pela atividade do contribuinte, ainda que este, por ação ou omissão, tenha contribuído para a ocultação, total ou parcial, do fato tributado. Não é o comportamento incorreto do contribuinte, eventualmente descoberto pelo fisco, que determina o fato gerador. O fato gerador preexistiu. O fisco apenas sancionou, com multa legal, esse comportamento.

Nesta linha de raciocínio entendo que a razão está com a decisão recorrida, isto porque antes de encerrado o ano-calendário objeto da penalidade – havendo ou não base tributável em 31/12 -, deve prevalecer tal exigência, já que os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º, art. 44, da Lei 9.430, de 1996, em sua versão original, têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que poderá ser devido ao final do ano-calendário.

A Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a aplicação da multa isolada, se manifesta da seguinte forma:

*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 estimado, 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.*

[...]

*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;*

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

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

*[...]*

*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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.*

A Lei nº 8.981, de 1995, se manifesta da seguinte forma:

*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 excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso.*

*[...]*

*§ 2º - Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.*

A correta interpretação do constante no art. 44, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, permite inferir que durante o ano em curso, pode e deve a fiscalização realizar o lançamento da multa isolada, exigindo o imposto/contribuição estimados apurados nos balanços e balancetes de suspensão ou pela receita bruta, e encerrado o período de apuração, a mencionada penalidade resta limitada ao imposto efetivamente devido no balanço final de ajuste.

Importante firmar que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do tributo só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro – base de cálculo do tributo só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do exercício (em 31/12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94).

A sanção prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 decorre do descumprimento do dever de pagar o tributo. Para quem opta pela tributação pelo lucro real anual, o pagamento dá-se mediante antecipações do valor estimado e ajuste ao final do período, quando efetivamente se apura o tributo devido.

A jurisprudência da Câmara Superior consolidou-se no sentido de que as duas condutas (antecipação e ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, eis que o cálculo do valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período. Nesse passo, a primeira conduta (o dever de antecipar), só existe antes do encerramento do período de apuração, e apenas até esse termo seu descumprimento será alcançado pela penalização. Após o encerramento do período, a conduta exigível é o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste.

Dessa inteligência da norma resulta que, encerrado o ano-calendário, não mais existe o dever de antecipar, e assim, a multa pelo descumprimento do dever de pagar o tributo só incide sobre a diferença entre o tributo devido no período e o já pago (quer sobre forma de estimativas, quer sobre forma de ajuste). Por outro, não encerrado o exercício é cabível a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas.

É fato, que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12). O valor do lucro — base de cálculo do tributo — só será apurado por ocasião do balanço no encerramento do exercício, momento em que são compensados os valores pagos antecipadamente em cada mês sob bases estimadas e realizadas outras deduções desautorizadas no cálculo estimado.

Também é fato que o tributo pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos da pessoa jurídica.

Imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador distinto do relativo ao período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação — e que dele não pode se distanciar — que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95).

Tanto é assim, que o art. 15 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, ao interpretar o art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, que trata do regime da estimativa, prescreve a impossibilidade de as autoridades fiscais exigir de ofício a estimativa não paga no vencimento, a saber:

*Art.15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.*

A lógica do pagamento de estimativas é, portanto, de antecipar, para os meses do ano-calendário respectivo, o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria só devido ao final do 'exercício (em 31.12). Sob o sistema de estimativa mensal, permite-se a redução dos pagamentos mensais caso o resultado tributável seja reduzido ou aumentado ao longo do ano-calendário, desde que evidenciado por balancetes de suspensão (art. 29 da Lei nº 8.981/94). Assim, em regra, o tributo sob a forma estimada não será devido antecipadamente em caso de inexistência de lucro tributável.

Nesta linha de raciocínio o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do imposto há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças a maior ou a menor, na confrontação de valores, geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador — totalidade ou diferença de tributo — só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido e não recolhido no período, observado antes do encerramento do exercício questionado.

Ora, caso a pessoa jurídica não promova o correspondente recolhimento da estimativa nos meses próprios do respectivo ano-calendário e não apresentar os balancetes de suspensão no curso do período - ainda que tenha experimentado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa - ficará sujeita à multa isolada de que trata o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei estabelece uma presunção de que o valor calculado de forma presumida (estimada) coincide com o tributo que será devido ao final do período, partindo da constatação de que a estimativa não foi recolhida e da omissão do sujeito passivo em apresentar os balanços ou balancetes.

O presente voto encontra-se em consonância com a iterativa jurisprudência desta Corte Administrativa, no sentido de que a exigência da multa isolada sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidas mensalmente somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário, razão pela qual se faz necessário manter a exigência da multa isolada aplicada.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria, voto no sentido negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Paulo Roberto Cortez



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por PAULO ROBERTO CORTEZ em 20/03/2015 10:08:00.

Documento autenticado digitalmente por PAULO ROBERTO CORTEZ em 20/03/2015.

Documento assinado digitalmente por: LEONARDO DE ANDRADE COUTO em 30/03/2015 e PAULO ROBERTO CORTEZ em 20/03/2015.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 07/04/2022.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP07.0422.09561.3VWV**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**F681A2210DDC27FE168176EEA2EE9F5F1D2CAA18**