



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 MENSASIS. 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 - CSSL

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.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luis Fabiano Alves Penteadado, Lívia De Carli Germano e Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo -Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteadado, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Demetrius Nichele Macei, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Relatório

Trata-se de processo originado por autos de infração para cobrança de: (i) CSLL declarada quanto aos anos de 2006 e 2007, acrescido de multa de 75%.; (ii) multa isolada calculada sobre estimativas mensais, quanto aos meses de 2005, 2006 e 2007. A multa foi imposta no percentual de 75% (Autos de Infração às fls. 1076, pdf 78, volume 6). Consta do Termo de Constatação Fiscal (fls. 817, volume 5 - pdf 18):

RETIFICAÇÕES DAS DIPJs DOS ANOS-CALENDÁRIO DE 2004, 2005, 2006 e 2007

Em 27/11/2009, o sujeito passivo apresentou as Declarações de Informação Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs) retificadoras, relativamente aos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, períodos que se encontram sob a presente fiscalização, notando-se, conforme a planilha "Comparativo DIPJ Original x Retificadora", que se encontra anexa ao termo fiscal datado de 09/12/2009, que as alterações tiveram por finalidade principal anular os efeitos das DIPJs retificadoras entregues em 19/03/2007, para os anos-calendário de 2004 e 2005, retornando-se aos valores originalmente informados, salvo pequenos ajustes, e também o de anular os efeitos das DIPJs originais, em relação aos anos-calendário de 2006 e 2007.

As alterações realizadas através das retificadoras foram então comparadas com os valores informados nas DIPJs apresentadas anteriormente ao início deste procedimento

fiscal, que resultou na constatação de insuficiência no recolhimento do IRPJ e CSLL — ajuste anual, em vários períodos.

ESCLARECIMENTOS DO SUJEITO PASSIVO SOBRE AS RETIFICAÇÕES

Em atendimento à referida Intimação fiscal, através de documentos apresentados em 14/12/2009 (protocolo n.º 017045) o sujeito passivo prestou esclarecimentos sobre o motivo das alterações e sobre as citadas insuficiências de recolhimento de tributos.

Enfatizou que todas as retificações foram apresentadas no contexto da adesão aos benefícios da Lei n.º 11.941/2009, que trata do parcelamento de débitos com redução de multa e juros.

Informou que, como anteriormente houvera sido informado, havia de sua parte a interpretação acerca do seu direito à dedução de despesas de outorga referentes ao passivo registrado em face do Poder Público Concedente, o que a levou a efetuar exclusões/adições na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, ocasionando, inclusive, retificações anteriores de DIPJs. (...)

Esclareceu ainda que, mais recentemente, optou por refazer toda a sua apuração de IRPJ e CSLL, desconsiderando os referidos ajustes (adições/exclusões), e efetuou a retificação de todas as suas DIPJs e DCTFs relativas aos anos-calendário de 2004, 2005, 2006 e 2007, tendo como finalidade a recomposição integral das apurações desses tributos, retornando ao assim chamado status quo ante. (...)

DIFERENÇA NO RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL (AJUSTE ANUAL) DO ANO-CALENDÁRIO 2004

Analisando os esclarecimentos e documentos apresentados pelo sujeito passivo, verificamos que o saldo a pagar do IRPJ anual demonstrado na Intimação Fiscal, referente ao ano-calendário de 2004, no valor de R\$ 2.368.279,67, foi apurado sem considerar-se a dedução do valor de R\$ 2.103.014,03, relativo ao saldo de IRRF (Imposto de Renda retido na fonte), conforme foi informado na Linha 07, Ficha 11 da DIPJ 2005 (última retificadora).

Assim, considerando-se a dedução do IR retido na fonte, o valor correto do IRPJ - ajuste anual do ano de 2004 a pagar é de R\$ 265.265,64.

Em relação à CSLL referente ao ano-calendário de 2004, constatamos também que a insuficiência no seu recolhimento, no valor de R\$ 152.291,78, conforme foi apontado no Termo de Intimação Fiscal, foi apurada sem considerar-se a dedução do valor de R\$ 2.177,45, relativo a CSRF deduzida no próprio ano-calendário de 2004 - Ficha 16, Linha 08, de janeiro a dezembro (última retificadora).

(...)

AUTO DE INFRAÇÃO IRPJ e CSLL - ENCERRAMENTO PARCIAL

Considerando o disposto no artigo 7º do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, não serão consideradas as retificações das DIPJs e das DCTFs que alteraram os débitos relativos a imposto e contribuição em relação aos quais o sujeito passivo havia sido intimado no início da ação fiscal.

Por isso, as insuficiências nos recolhimentos do IRPJ e CSLL ajuste anual, referentes ao ano-calendário de 2004, acima apontadas, serão lançadas através de Auto de Infração, nos termos do artigo 926, do RIR/99, por encerramento parcial desta fiscalização em relação ao mesmo período, ficando o sujeito passivo comunicado que este procedimento fiscal terá continuidade com a análise dos esclarecimentos e documentos por ele apresentados, referentemente aos ajustes por ele realizado nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 2005, 2006 e 2007, bem assim das retificações das DCTFs referentes ao período de janeiro de 2005 a dezembro de 2007.

No caso do ano-calendário de 2004, conforme demonstrado, verificou-se que os valores declarados em DCTF (antes do início do procedimento fiscal) foram extintos por pagamentos mediante Darf e por compensação e o saldo do ajuste anual não foi recolhido e não foi declarado em DCTF.

Será aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a diferença de IRPJ e da CSLL, por falta de recolhimento, conforme previsto no artigo 44 da Lei 9.430/96.

O contribuinte apresentou impugnação administrativa, decidindo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas (fls. 1355, volume 7) pela manutenção do lançamento da multa isolada.

Sendo apresentado recurso voluntário pelo contribuinte (fl. 1314, volume 7), a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deu-lhe provimento quanto às exigências anteriores a 2007, negando-lhe provimento quanto à multa isolada no ano de 2007. O acórdão restou assim ementado (fls. 1535, acórdão **1401-000.761**):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007 IRPJ.CSLL.

ESTIMATIVA. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA

A falta ou insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, decorrente do cometimento de infração tributária, implica na multa de 50%, aplicada isoladamente, sobre o valor que deixou de ser recolhido a título de estimativa.

MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. INAPLICABILIDADE DAS NORMAS E PRINCÍPIOS DO DIREITO PENAL AO DIREITO TRIBUTÁRIO. DIVERSIDADE DE CONTEXTOS. DIVERSIDADE DA NATUREZA DAS SANÇÕES.

As normas e princípios do direito penal, relativas a excludentes de ilicitude ou dirimentes, tendo em conta as sanções restritivas de liberdade ali cominadas, não são aplicáveis às sanções administrativas de caráter exclusivamente patrimonial, previstas no âmbito do direito tributário.

Os autos foram remetidos à Procuradoria em 17/01/2013 (fls. 1581), que apresentou embargos de declaração, em 22/01/2013, alegando que no ano de 2005 não foi aplicada multa de ofício e, assim, haveria contradição e obscuridade no acórdão embargado (fls. 1583). Os embargos foram admitidos, decidindo a Turma a quo por rerratificar o acórdão anterior (fls. 1.596, acórdão **1401-001.070**)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

MULTA ISOLADA. DENUNCIA EXPONTÂNEA

É contraditório submeter à multa isolada um contribuinte que, antes do início do procedimento fiscal, recolhe a diferença de tributo devido. Ademais as estimativas do imposto de renda são antecipações do tributo que será devido quando do encerramento do ano calendário, razão pela qual, finalizado o exercício financeiro, a obrigação tributária passa a ser regida pelo ajuste anual dele decorrente. É com base nesta lógica que este Conselho, em sucessivas decisões, cancela a aplicação da multa isolada (i)

quando se apura prejuízo no exercício (acórdão 10322182) ou (ii) quando ocorre a formação de saldo negativo (acórdãos 10515806, 10708110).

Em 20/01/2014, os autos foram remetidos à Procuradoria (fls. 1.604), que apresentou novos embargos de declaração, em 22/01/2014, nos quais sustenta omissão do Colegiado acerca de Termo de Início de Fiscalização antes da retificação de DCTF pelo contribuinte, o que poderia afastar a denúncia espontânea mencionada pelo voto condutor do acórdão embargado (fls. 1.605).

Os citados embargos foram admitidos, decidindo a Turma por rejeitá-los, conforme acórdão **1401-001.258** (fls. 1.611):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2005 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

Os embargos de declaração se prestam à complementação da decisão embargada, mas não alteram o seu resultado quando mantidos os fundamentos originalmente adotados como razão de decidir.

Assim, os autos foram encaminhados à Procuradoria em 19/02/2015 (fls. 1.614), que interpôs recurso especial em 04/03/2015, alegando divergência na interpretação da lei tributária sobre os seguintes temas:

(i) Quanto às multas do ano-calendário de 2005:

(i.a) legitimidade de lançamento da multa sobre estimativas mensais, mesmo após o encerramento do ano-calendário, com os paradigmas n.º **1802.00.034** e **107.07.483**;

(i.b) legitimidade da exigência desta multa quando há prejuízo ao final do ano, identificando-se o acórdão paradigma n.º **108-06.571**

(ii) Quanto às multas do ano-calendário de 2006, sustentou que haveria compatibilidade entre a multa sobre estimativas mensais e multa de ofício, que poderiam ser cobradas concomitantemente, com paradigma n.º **1202-00.410**.

O recurso especial não foi admitido pelo então Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção, mencionando-se acórdãos paradigmas equivocados e sem que fossem mencionadas todas as matérias em discussão no recurso especial (fls. 1628). O citado despacho foi reexaminado pelo Presidente da CSRF, que o manteve (fls. 1631).

Diante disso, a Procuradoria apresentou pedido de retificação do despacho de admissibilidade (fls. 1634), acolhidos pelo Presidente da 4ª Câmara (Conselheiro Rafael Vidal de Araújo) para conhecimento do recurso especial em parte:

1) Multa de Ofício Isolada por Falta de Recolhimento sobre a base de cálculo Estimada - Ano Calendário 2005 - Quando Ocorre a Formação de Saldo Negativo

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão n.º 1802-00.034, de 27.05.2009: (...)

Acórdão n.º 107-07.483, de 28 de janeiro de 2004: (...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que é cabível a aplicação da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre a contribuição devida, também não recolhida, em face de se tratar de infrações distintas. (...)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do tributo apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do tributo. (...)

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo.

2) Multa de Ofício Isolada por Falta de Recolhimento sobre a base de cálculo Estimada - Ano Calendário 2005 - Quando se Apura Prejuízo no Exercício

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos dos acórdãos apresentados como paradigmas:

Acórdão n.º 108-06.571, de 20.06.2001: (...)

Examinando os acórdãos paradigmas verifica-se que trazem o entendimento de que a falta de recolhimento mensal do IRPJ por estimativa enseja a aplicação de multa isolada, no caso de a contribuinte, optante pelo lucro real anual, deixar de transcrever no Livro Diário os balanços/balancetes de redução/suspensão, ainda que tenha apurado prejuízo no final do ano-calendário. (...)

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do tributo apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do tributo. (...)

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Sujeito Passivo.

3) Multa de Ofício Isolada por Falta de Recolhimento sobre a base de cálculo Estimada - Ano Calendário 2006

Para fins de análise, tem cabimento transcrever excertos do acórdão apresentado como paradigma:

Acórdão n.º 1202-00.410, de 09.11.2010: (...)

Nesse sentido, cabe ressaltar que, o enunciado da Súmula CARF n.º 105, de 08.12.2014, determina que "a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício". Essa norma alcança os fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006. Trata-se, assim, de tese superada.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados não se revelam discordantes, não restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pela PGFN. (...)

Em relação às matérias (1) e (2) que foi dado seguimento, a Secretaria da 4ª Câmara/1ª Sejul deverá encaminhar o presente processo para a Unidade de origem para ciência ao sujeito passivo do Acórdão, do recurso especial da PGFN, e deste despacho assegurando-lhe o prazo de 15 (quinze) dias para oferecer contrarrazões e, se for o caso, apresentar recurso especial relativa à parte do acórdão que lhe foi desfavorável. Ressalte-se que esse despacho é definitivo, em conformidade com o art. 69 do Anexo II do RICARF. Ao final, os autos devem retornar ao CARF para prosseguimento.

A Procuradoria apresentou Agravo contra a negativa de seguimento parcial ao seu recurso (fls. 1656), que foi rejeitado pelo Presidente da CSRF (fls. 1659).

O contribuinte foi intimado quanto aos acórdãos da Turma *a quo*, recurso especial e despachos de admissibilidade em 16/01/2017 (fls. 1671), apresentando embargos de declaração em 20/01/2017 (fls. 1673). Nestes embargos sustenta omissão quanto à exigência de multa no ano-calendário de 2007. Os embargos foram admitidos pelo Presidente da Turma, concluindo o Colegiado por acolhê-lo no acórdão n.º **1401-001.863**, cuja ementa é transcrita a seguir (fls. 1.755):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Havendo obscuridade no julgado acolhem-se os embargos para supri-la, no caso gerando efeitos infringentes.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006 MULTA ISOLADA. ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO, CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO.

Segundo o art. 115 do CTN, obrigação acessória "é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal". No caso do recolhimento das estimativas do IRPJ, trata-se de antecipação de imposto de renda, pelo que, ao final do ano calendário, com a ocorrência do fato gerador do imposto de renda, as estimativas passam a ser absorvidas pelo imposto de renda devido em razão do ajuste anual, desnaturando a sua natureza como obrigação instrumental. Não existe, assim, a possibilidade de se aplicar, cumulativamente, a multa de ofício pelo não recolhimento do imposto de renda apurado com o ajuste anual, e a multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória quando, em verdade, essa obrigação acessória converteu-se em obrigação principal ao final do ano calendário, pela superveniência do fato gerador do imposto de renda.

MULTA ISOLADA - ANO-CALENDÁRIO 2007

A multa isolada pelo descumprimento do dever de recolhimentos antecipados deve ser aplicada sobre o total que deixou de ser recolhido, ainda que a apuração definitiva após o encerramento do exercício redunde em montante menor. Pelo princípio da absorção ou consunção, contudo, não deve ser aplicada penalidade pela violação do dever de antecipar, na mesma medida em que houver aplicação de sanção sobre o dever de recolher em definitivo. Esta penalidade absorve aquela até o montante em que suas bases se identificarem.

O contribuinte foi devidamente intimado do acórdão de embargos (fls. 1.772) em 06/11/2017, sem que tenha apresentado recurso especial.

O contribuinte também apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 1696), nas quais pede não seja conhecido o recurso ou, subsidiariamente, seja-lhe negado provimento. As razões do contribuinte são, em síntese:

- (i) a impossibilidade de revisão das decisões que negaram seguimento ao recurso especial, prevalecendo a decisão do Presidente de Câmara que lhe negou conhecimento. Sustenta que o artigo 64, do RICARF vedaria expressamente a análise de pedido de reconsideração, como também o artigo 50, da Lei n.º 8.541/92;
- (ii) ausência de similitude fática entre o caso concreto e os fatos analisados pelo acórdão n.º **108-06.571**, que trata da apuração de prejuízo fiscal, quando o caso dos autos é de apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL;
- (iii) sustenta que haveria jurisprudência pacífica sobre o tema, decidindo que no caso de apuração de saldo negativo de IRPJ ao final do ano calendário, não

poderia ser exigida estimativa e, assim, a multa isolada sobre estimativa. Assim, pede não seja conhecido o recurso especial também por esta razão;

(iv) no mérito, sustenta que a apuração de saldo negativo no ao de 2005 confirma que houve pagamentos superiores ao IR devido ao longo daquele ano e, assim, não haveria base de cálculo para aplicação da multa isolada.

A Procuradoria foi intimada do acórdão (**1401-001.863**), informando que não apresentaria novo recurso especial (fls. 1766).

O processo foi a mim sorteado, sendo incluído na pauta de julgamento na reunião de outubro de 2018, sendo retirado para que a Presidente da CSRF avaliasse o pedido de retificação de fls. 1.634 (fls. 1.777). Assim, foi proferida a decisão pela Presidente da CSRF ratificando a decisão do Presidente de Câmara:

Não obstante, penso que a questão pode ser resolvida por um simples ato declaratório de ratificação do exame complementar de fls. 1636/1652, ato o qual entendo poderia ser até mesmo ser dispensado, eis que, imediatamente depois de proferido o despacho complementar de fls. 1636/1652, o então presidente da CSRF compareceu novamente aos autos (fls. 1653/1654) para determinar a ciência da PGFN do citado despacho complementar de fls. 1636/1652 e a posterior inclusão do PAF em pauta de julgamento. Ou seja, tacitamente, o próprio presidente da CSRF homologou o despacho complementar, já que não faria sentido o mesmo dar sequência ao seu processamento caso do mesmo discordasse.

Contudo, para evitar qualquer nova discussão sobre o tema, proponho seja declarada a legitimidade do exame de admissibilidade complementar de fls. 1636/1652, sem nenhum prejuízo para os atos processuais posteriores

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento:

O contribuinte questiona o conhecimento do recurso especial por 3 (três) principais razões: (i) haveria pacífica jurisprudência contrária às razões do recurso especial; (ii) falta de similitude fática com o acórdão **108-06.571**, que trata da apuração de prejuízo fiscal, quando o caso dos autos é de apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL; (iii) impossibilidade de acolhimento de pedido de retificação do despacho de admissibilidade.

Passo a tratar destes 3 pontos em razões a seguir:

Conhecimento - Pedido de Não Conhecimento diante de Jurisprudência "Pacífica"

Primeiramente, sustenta o Recorrido que o recurso não deveria ser conhecido pois haveria jurisprudência pacífica em sentido contrário.

Lembro que o recurso especial foi interposto em 2015, quando já vigente o atual Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/2015), que impede o conhecimento de recurso especial quando o paradigma tenha sido reformado, *verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Não obstante isso, não há qualquer previsão regimental impeditiva de conhecimento de recurso especial na hipótese de acórdão recorrido "*em consonância com a jurisprudência já pacificada por este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*".

Diante da falta de previsão específica para negativa de seguimento de recurso especial pela existência de "jurisprudência já pacificada", não é legítima a negativa de conhecimento de recurso interposto por qualquer das partes. Assim, rejeito o pedido do contribuinte para não conhecimento do recurso especial por força de "jurisprudência pacífica", sem sequer apreciar se - efetivamente - haveria jurisprudência pacífica a respeito do tema em debate.

Conhecimento - Similitude Fática

O contribuinte também questiona o conhecimento do recurso especial por falta de similitude fática entre o caso dos autos e o acórdão paradigma n.º **108-06.571**, admitido para análise da divergência a respeito da exigência de multa isolada sobre estimativas mensais.

Destaca-se trecho das contrarrazões tratando de tal ponto:

50. Como se pode verificar sem qualquer esforço, o Acórdão n.º 108-06.571, apontado como divergência jurisprudencial pela União (Fazenda Nacional) em seu recurso especial, trata da hipótese de exigência da multa isolada de 50% na hipótese em que o contribuinte apura **prejuízo fiscal** ao final do exercício, nos termos do que dispõe a literalidade do art. 44, I, §1º, IV, da Lei n.º 9.430/96.

51. No entanto, não é isso que se discute neste caso!

52. Neste caso concreto, o que restou decidido pelo v. Acórdão recorrido é que não poderia ser exigida a multa isolada de 50% na hipótese em que o contribuinte apura **saldos negativos de IRPJ e de CSLL** ao final do ano-calendário.

(negritos originais).

Lembro que a Procuradoria questiona a decisão da Turma Ordinária quanto à exigência de multas isoladas quanto ao ano de 2005, tendo identificado o acórdão paradigma n.º **108-06.571**, devidamente admitido pela Presidente da CSRF. Em 2005, vigia o artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996 com a seguinte redação:

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

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

A legislação vigente à época, portanto, mencionava expressamente a possibilidade de exigência de multa isolada na hipótese de apuração de prejuízo fiscal. De toda forma, a interpretação do citado dispositivo não conduz a possibilidade da exigência de multa unicamente na hipótese de prejuízo. Assim, não vislumbro o *discrimen* identificado pelo Recorrido, que pudesse justificar o não conhecimento do recurso especial.

Acrescento que o acórdão paradigma (n.º **108-06.571**) julgou o tema da forma seguinte, conforme voto do então Conselheiro relator:

A mens legis é única e tão somente no sentido de punir o indivíduo que não cumpre a sua obrigação de recolher o IRPJ e a CSL, pelo regime de estimativa, ainda que encerrado o ano-base com prejuízo (e base de cálculo negativa).

Portanto, não faz parte da hipótese normativa a situação de encerrar o período-base com lucro tributável; a premissa da aplicação da multa isolada é desobedecer o recolhimento por estimativa, apenas.

Não se pode admitir a alegação de que estar-se-ia exigindo do contribuinte tributo indevidamente; ora, poderia a empresa ter levantado balancetes ou balanços de suspensão para interrupção dos recolhimentos por estimativa, sem qualquer penalidade (Lei 8981/95):

No entendimento dos julgadores do acórdão paradigma (n.º **108-06.571**), portanto, seria irrelevante a existência de prejuízo ou saldo negativo.

Como se não bastasse, a exigência de multa isolada sobre as estimativas (de 2005) também foi questionada pela Procuradoria com outros paradigmas, tratando especificamente da formação do saldo negativo, primeira matéria tratada em razões recursais. São os paradigmas **1802-00.034** e **107-07.483**. Estes paradigmas foram admitidos pela Presidente da CSRF, sem que haja - nas contrarrazões - qualquer questionamento a respeito da admissibilidade do recurso quanto a estes paradigmas.

Diante disso, voto por rejeitar o pedido do contribuinte, **concluindo pelo conhecimento do recurso especial da Procuradoria.**

Conhecimento - Impossibilidade de Acolhimento de Pedido de Retificação do Despacho de Admissibilidade

Por fim, o contribuinte pede não seja conhecido o recurso especial da Procuradoria, eis que a decisão do Presidente da CSRF - que reexaminou a admissibilidade do recurso especial - seria definitiva, na forma do artigo 64, do RICARF (Portaria MF 343/2015).

Lembro que originalmente o Presidente de Câmara negou seguimento ao recurso especial (fls. 1628), analisando acórdãos paradigmas equivocados e sem que fossem mencionadas todas as matérias em discussão no recurso especial:

A divergência suscitada pela Fazenda dirige-se à existência de diversos julgados que reconheceriam a regularidade da cobrança em concomitância com a multa de ofício aplicada junto com o tributo como, por exemplo, os Acórdãos **1101-001.936** e **1202-000.964**: (...)

Em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II da Portaria MF n.º 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, e com base nas razões supra expostas, que aprovo e adoto como fundamentos deste despacho, **NEGO SEGUIMENTO** ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

É importante lembrar que o recurso especial identificou divergência na interpretação da lei tributária quanto ao ano de 2005 (matéria finalmente admitida) quanto aos seguintes acórdãos: Acórdão n.º **1802-00.034**, **107-07.483** e **108-06.571**.

O citado despacho foi reexaminado pelo Presidente da CSRF, que o manteve (fls. 1631).

Posteriormente, com a apresentação de petição pela Procuradoria (fls. 1634), o Presidente da 4ª Câmara (Rafael Vidal de Araujo) proferiu decisão conhecendo o recurso especial quanto às multas exigidas no ano de 2005, rejeitando-o quanto às multas no ano de 2006. Apenas nesta ocasião foram analisados os paradigmas indicados no recurso especial.

Como menciona o Recorrido, o RICARF previa que a decisão do Presidente da CSRF era definitiva (em redação vigente ao tempo da r. decisão de fls. 1631), *verbis*:

Art. 71. O despacho que rejeitar, total ou parcialmente, a admissibilidade do recurso especial será submetido à apreciação do Presidente da CSRF.

§ 1º Na hipótese de o Presidente da CSRF entender presentes os pressupostos de admissibilidade, o recurso especial terá a tramitação prevista nos art. 69 e 70, dependendo do caso.

§ 2º Será definitivo o despacho do Presidente da CSRF que negar ou der seguimento ao recurso especial

Ocorre que o regramento processual administrativo autoriza a revisão de **lapso manifesto** na decisão como se verifica no artigo 32, do Decreto 70.235/1972:

Art. 32. As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo.

Em sentido similar, prevê o RICARF (Portaria MF 343/2015) que é possível corrigir inexatidões materiais devidas a **lapsos manifestos**, existentes na decisão

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

§ 1º Será rejeitado de plano, por despacho irrecurável do presidente, o requerimento que não demonstrar a inexatidão ou o erro.

§ 2º Caso o presidente entenda necessário, preliminarmente, será ouvido o conselheiro relator, ou outro designado, na impossibilidade daquele.

§ 3º Do despacho que indeferir requerimento previsto no caput, dar-se-á ciência ao require

No caso dos autos, vislumbro lapso manifesto nas decisões de fls. 1628 e 1631. De fato, mencionaram-se paradigmas equivocados, sem que tenham sido analisadas todas as matérias em discussão no recurso especial. Tal lapso foi identificado pela Procuradoria, justificando-se a decisão da Presidente da CSRF que reviu os citados despachos (fls. conhecer - em parte - o recurso especial da Procuradoria.

Ressalto que o contribuinte apresenta em suas contrarrrazões dois dispositivo que entende impediriam o acolhimento do pedido de reconsideração, quais sejam: art. 50, da Lei nº 8.541/1992 e 64, parágrafo único, do RICARF. É o teor destes dispositivos:

Lei nº 8.541/1992

Art. 50. Não será admitido pedido de reconsideração de julgamento dos Conselhos de Contribuintes.

RICARF:

Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:

I - Embargos de Declaração;

II - Recurso Especial; e

III - Agravo. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração.

A vedação expressa ao pedido de "*reconsideração*" quanto às decisões administrativas não impede a análise procedida pela Presidente da CSRF quanto a lapso manifesto, legitimada pelos artigos 32, do Decreto nº 70.235/1972 e 66, do RICARF, acima citados.

Portanto, rejeito o pedido do contribuinte, confirmando a legitimidade da decisão que acolheu o pedido da Procuradoria, nos termos do artigo 32, do Decreto nº 70.235/1972 e do artigo 66, do RICARF.

Conclusão de conhecimento

Pelas razões expostas, rejeito alegações do contribuinte, votando pelo **conhecimento do recurso especial da Procuradoria.**

Passo a enfrentar o mérito.

Mérito.

O caso do recurso especial em parte admitido é de exigência de multa quanto às estimativas mensais do ano de 2005 após o encerramento do ano calendário.

Decidiu a Turma Ordinária no acórdão de embargos **1401-001-070**, explicitando a exigência quanto ao ano de 2005:

Ademais as estimativas do imposto de renda são antecipações do tributo que será devido quando do encerramento do ano calendário, razão pela qual, finalizado o exercício financeiro, a obrigação tributária passa a ser regida pelo ajuste anual dele decorrente.

Extrai-se do inteiro teor do voto do Conselheiro Relator

Conforme se extrai do VF, com relação ao ano calendário 2005, a Embargante promoveu a retificação de suas DCTFs, apurando uma diferença no recolhimento dos tributos que foram pagos antes do processo de fiscalização:

I - ANO CALENDÁRIO DE 2005

(copiar)

Neste sentido, não tendo havido o lançameto do saldo de tributo a pagar - posto que antecipadamente pago -, não houve aplicação da multa de ofício. E, sem a multa de ofício, a multa isolada não pode ser considerada cumulativa (...)

Noutro norte, todavia, não existem fundamentos suficiente para, afastados esses fundamentos, manter-se a aplicação da multa isolada.

A uma, por ser contraditório submeter à multa isolada um contribuinte que, antes do início do procedimento fiscal, recolhe a diferença de tributo devido, para excluir a mesma multa quando contribuinte não promove referido recolhimento.

A duas, por serem as estimativas do imposto de renda, antecipações do tributo que será devido quando do encerramento do ano-calendário, razão pela qual, finalizado o

exercício financeiro, a obrigação tributária passa a ser regida pelo ajuste dele decorrente.

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

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

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

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

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

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

Súmula CARF 82:

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

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

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

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

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

Prescreve o art. 2º da Lei n. 9.430/96 que a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento dos tributos, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada. Feita essa opção, tem-se recolhimento do IRPJ e da CSLL por estimativa, em que os valores devidos a título de imposto e de contribuição são determinados mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos em lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Antes disso, a Medida Provisória nº 303/206, de 29/06/2006, perdeu a eficácia, mas também teve previsão de modificação do citado artigo 44.

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

Nesse sentido, a Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário, conforme voto condutor, do ex-Conselheiro Alexandre Antonio Alkmin Teixeira (acórdão **1401-001.070**):

Nesse sentido, não tendo havido o lançamento do saldo de tributo a pagar – posto que antecipadamente pago, não houve a aplicação da multa de ofício. E, sem a multa de ofício, a multa isolada não pode ser considerada cumulativa, elidindo os fundamentos adotados pelo voto vencedor.

Noutro norte, todavia, não existem fundamentos suficientes para, afastados esses fundamentos, manter-se a aplicação da multa isolada.

A uma, por ser contraditório submeter à multa isolada um contribuinte que, antes do início do procedimento fiscal, recolhe a diferença de tributo devido, para excluir a mesma multa quando o contribuinte não promove referido recolhimento;

A duas, por serem, as estimativas do imposto de renda, antecipações do tributo que será devido quando do encerramento do ano calendário, razão pela qual, finalizado o exercício financeiro, a obrigação tributária passa a ser regida pelo ajuste anual dele decorrente. É com base nesta lógica que este Conselho, em sucessivas decisões, cancela

a aplicação da multa isolada (i) quando se apura prejuízo no exercício (acórdão 10322182) ou (ii) quando ocorre a formação de saldo negativo (acórdãos 10515806, 10708110).

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

Conclusões

Por tais razões, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial** da Procuradoria.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo - Redator Designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênias para dela divergir quanto ao seu julgamento de mérito sobre a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL em 2005.

A PGFN procura restabelecer a multa isolada, defendendo o entendimento de que ela deve ser mantida independentemente do que ocorre em relação ao ajuste anual, sendo ela cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário.

A linha de interpretação adotada pelo acórdão recorrido, em síntese, é no sentido de que se não há tributo a ser exigido no ajuste, também não há razão para falar em estimativas mensais depois de encerrado o exercício, e nem para aplicar multa isolada pela falta de seu recolhimento.

Esta 1ª Turma da CSRF já examinou esse tipo de situação, quando exarou o Acórdão n.º 9101-002.604, na sessão realizada em 15/03/2017. Aquele julgado também analisou exigência de multa isolada relativamente a períodos anteriores a 2007 (anteriores à vigência da Lei n.º 11.488/2007), em que não houve a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício. E tratou de anos-calendário em que o contribuinte ou não tinha apurado tributo a pagar no final do ano, ou tinha apurado prejuízo fiscal, ou tinha apurado tributo no ajuste em valor inferior ao montante das estimativas que seriam devidas ao longo do ano.

Vale transcrever trechos do voto do Conselheiro André Mendes de Moura que orientou a referida decisão, e também declaração de voto por mim apresentada naquela ocasião:

Acórdão n.º 9101-002.604

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1999, 2000, 2001

APLICABILIDADE DE SÚMULAS. IDENTIDADE ENTRE FATOS.

A aplicação de entendimento sumular só pode se consumir caso os fatos da autuação fiscal guardem similitude com os fatos dos acórdãos paradigmas. Diante de suportes fáticos diferentes, não há que se falar em aplicação de súmula.

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

A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário.

[...]

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

[...]

Mérito.

A matéria devolvida trata da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, no decorrer dos anos-calendário de 1997, 1999, 2000 e 2001, conforme relato da autoridade fiscal (efls. 57/58):

[...]

A multa isolada, após ter sido mantida na decisão de primeira instância, foi mantida parcialmente pela decisão recorrida. Para os anos-calendário de 1997, foi afastada integralmente, porque não se apurou tributo a pagar ao final do ano-calendário. Para o ano-calendário de 1999, também foi afastada a autuação porque se apurou prejuízo fiscal em 31 de dezembro. Para os anos-calendário de 2000 e 2001, a decisão recorrida manteve a autuação fiscal até o limite apurado de IRPJ a pagar, pautando-se nas seguintes conclusões (e-fls. 3223/3225):

[...]

Tomando-se por base todo o exposto até o momento, entendo que não há reparos a fazer na autuação fiscal, sendo necessário apenas tecer considerações complementares.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas **será determinado com base no lucro real**, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma opção do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a **tributação com base no lucro real** poderá optar pelo **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

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

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

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

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

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação à época dos fatos geradores):

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

IV - **isoladamente**, no caso de **pessoa jurídica** sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, **na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal** ou

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

Registre-se que o percentual da multa isolada sobre estimativa mensal não recolhida, foi alterado de 75% para 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007.

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

A sanção expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal.

E se trata de multa, gênero, isolada, espécie, a ser lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN. Pode sim ser efetuado lançamento após o ano-calendário, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Nesse contexto, não obstante as substanciosas argumentações da decisão recorrida, entendo que, no caso concreto, não há base legal para se afastar a multa isolada para o ano-calendário de 1997 porque a contribuinte, ao final do ano-calendário, não apurou lucro, e para o ano-calendário de 1999 porque a contribuinte não apurou tributo a pagar. Tampouco carece de base legal limitar a aplicação de multa isolada ao valor de imposto apurado ao final do ano-calendário, como ocorreu para os anos-calendário de 2000 e 2001.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária.

Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Como acolher conduta de contribuinte que ignorou a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Não se trata de legalidade por legalidade. O sistema jurídico-tributário deve ser respeitado, assim como os contribuintes que seguem suas determinações.

Não se deve fomentar lacunas para se ignorar a lógica do sistema, para conceder tratamentos vantajosos para condutas lesivas, em afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

Correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a aplicação da multa isolada no percentual de 50%.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

A presente declaração de voto se faz necessária tendo em vista que, em relação à matéria objeto do recurso especial ora sob exame, passo a adotar entendimento distinto daquele por mim acolhido no âmbito de alguns antigos acórdãos.

A matéria trazida à apreciação desta 1ª Turma diz respeito à divergência interpretativa quanto à exigência de multa isolada imposta pela autoridade fiscal por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ devidas.

Inicialmente considero importante registrar que, conforme bem enfatizado pelo Relator, no presente caso a multa isolada foi imposta sobre os valores das estimativas já declaradas pelo sujeito passivo, não alcançando os valores referentes às provisões não autorizadas, objeto de lançamento de ofício para exigência de IRPJ e CSLL. Noutras palavras, não houve aqui exigência concomitante entre a multa isolada imposta por falta de pagamento de estimativas de IRPJ, e a multa de ofício imposta por falta de pagamento do IRPJ devido ao final dos respectivos anos-calendário, razão pela qual também não se aplica aqui o disposto na Súmula CARF nº 105.

Pois bem, no caso a Turma recorrida afastou integralmente a multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ devidas ao longo dos anos de 1997 e 1999, e parcialmente a multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ devidas no decorrer dos anos de 2000 e 2001.

Relativamente aos períodos objeto da presente autuação, acima mencionados, a referida multa isolada encontra previsão legal no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, o qual faz remissão ao art. 2º da mesma Lei, também na redação original, ambos a seguir transcritos:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

(...)

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

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

(...)

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

(...)

Pelo exame do acórdão recorrido é possível resumir da seguinte maneira a interpretação que a Turma emprestou às normas acima reproduzidas:

a) a multa isolada deve ser aplicada em caso de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e/ou CSLL devidas ao longo do ano-calendário;

b) todavia, encerrado o ano-calendário, o valor total da multa isolada está limitado a 50% (percentual previsto na MP 351/2007, aplicado retroativamente) do valor do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do mesmo ano;

c) como corolário da afirmativa acima, encerrado o ano-calendário com apuração de prejuízo fiscal e/ou base negativa da CSLL, incabível a imposição de multa isolada pois inexistentes IRPJ e/ou CSLL devidos ao final do ano;

d) entretanto, a multa isolada poderá ser imposta sem observância do afirmado nos itens "b" e "c", desde que o lançamento seja realizado antes de encerrado o respectivo ano-calendário.

Bem, como se verá a seguir, das quatro afirmações acima apenas aquela contida no item "a" é correta. As outras três ("b", "c" e "d") são incorretas.

Da fato, a construção interpretativa levada a efeito pela Turma recorrida para chegar às conclusões contidas nos itens "b" e "c" retro parte do disposto no caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 segundo o qual as multas ali previstas (isoladas ou não) só podem incidir sobre o valor do "tributo ou contribuição".

E como a Turma recorrida entendeu que as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não são "tributo ou contribuição", concluiu que a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, não poderia incidir sobre o valor daquelas estimativas. A multa, assim, incidiria sobre um valor equivalente ao da estimativa mensal, desde que tal valor não ultrapassasse o valor do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do ano-calendário (afirmativa "b"). E acaso apurado prejuízo fiscal e/ou base negativa da CSLL, a multa isolada sequer poderia ser exigida, pois inexistentes IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário (afirmativa "c").

Ocorre que, embora sob o ponto de vista científico até seja possível considerar-se correta a premissa de que as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não são "tributo ou contribuição" (e não estou afirmando aqui que são, ou que não são), o fato iniludível é que a própria Lei nº 9.430/96, ao se referir àquelas estimativas mensais, expressamente às denominou de "imposto" ou "contribuição" mensais, com vistas a distingui-las do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. Vejamos novamente o que estabelece o art. 2º:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (g.n.)

(...)

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

(...)

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (g.n.)

Como dito, a norma acima textualmente denomina as estimativas mensais de IRPJ como "imposto". E não é só. Outras normas da mesma Lei, ao se referirem às estimativas mensais de IRPJ previstas no art. 2º, expressamente às denominam de "imposto", senão vejamos:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretroatável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. (g.n.)

(...)

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. (g.n.)

(...)

Quanto às estimativas mensais de CSLL, o art. 30 da Lei nº 9.430/96 textualmente denomina as estimativas mensais de CSLL como "contribuição social sobre o lucro líquido". Vejamos:

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior. (g.n.)

(...)

Ora, se a própria Lei nº 9.430/96, em diversos de seus artigos, expressamente conferiu às estimativas mensais de IRPJ e CSLL a denominação de "imposto" ou "contribuição", a Turma recorrida jamais poderia interpretar as expressões "imposto de renda", "contribuição social sobre o lucro líquido" e apurados "na forma do art. 2º", todas contidas no art. 44, § 1º, IV daquela Lei, como se tais expressões se referissem ao IRPJ e à CSLL devidos ao final do ano-calendário, e não às próprias estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Essa premissa inicial equivocada, de que ao empregar as expressões "imposto de renda" e "contribuição social sobre o lucro líquido" o art. 44, § 1º, IV não poderia estar se referindo às estimativas mensais, mas sim ao IRPJ e à CSLL devidos final do ano, causou grande dificuldade à Turma recorrida para interpretar a parte final daquela mesma norma, à qual estabelece que a multa isolada é exigida "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Foi a partir da dificuldade da Turma recorrida em compatibilizar essa (equivocada) premissa inicial com a parte final da norma que surgiu a "interpretação", descrita na afirmativa "d" retro, segundo à qual na hipótese de a autuação ser realizada no decorrer do próprio ano-calendário (e só nessa hipótese) a multa isolada poderá incidir sobre o valor das estimativas mensais, sem qualquer limitação aos valores do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano, já que no decorrer do ano-calendário a fiscalização não poderia saber qual o valor de IRPJ ou CSLL seriam devidos ao final do ano, se é que algum valor seria devido.

Ocorre que essa imaginativa "interpretação" do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 levou à Turma recorrida a violar a sua própria premissa inicial, que tanto lhe era cara. De fato, veja que a premissa inicial da Turma (a multa isolada não pode incidir sobre o valor da estimativa mensal, pois esta não é tributo ou contribuição) colide frontalmente com a afirmativa "d" (a multa isolada incide sobre a estimativa mensal, desde que a autuação seja realizada ao longo do ano calendário respectivo).

Ora, o fato de a autuação ser realizada no decorrer do ano-calendário nada pode dizer sobre a natureza do valor sobre o qual incide a multa isolada (se sobre o valor das estimativas ou sobre o valor do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano).

Em verdade, como sugerido antes, a correta interpretação do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 deve levar em consideração o fato de que essa Lei, em diversos momentos, denominou as estimativas mensais de IRPJ e CSLL como "imposto" ou "contribuição". E ainda que seja possível afirmar-se que essa denominação não seja cientificamente correta (e, novamente, não acolho nem afastar aqui essa proposição), o fato é que, como essa denominação foi empregada ao longo do texto legal, não haveria razão para o intérprete deixar de considerá-la justamente ao examinar a multa isolada de que trata o art. 44.

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