



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

Processo nº 19515.002790/2008-51
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.354 – 1ª Turma
Sessão de 17 de janeiro de 2018
Matéria MULTA ISOLADA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FAZENDA SÃO MIGUEL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 1.708 a 1.714, contra o Acórdão nº 1101-001.136, de 5 de junho de 2014 (e-fls. 1.695 a 1.706), que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, exonerando a exigência da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A exigência da multa isolada sobre valor de IRPJ estimativa não recolhida mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação à possibilidade de exigência da multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário.

Transcreve-se a ementa do acórdão indicado como paradigma, no que interessa ao exame da matéria:

Acórdão nº 1401-00.107

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006

(...)

IRPJ — CSLL - MULTA ISOLADA. Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real, mesmo que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Inicialmente, por meio do Despacho de e-fls. 1.723 a 1.725, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento negou seguimento ao recurso especial. Entretanto, por meio do despacho de e-fls. 1.735 a 1.737, o Presidente da CSRF deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Em suas razões recursais, a Recorrente aduz, em essência, que é procedente a cobrança da multa isolada, por falta de recolhimento mensal das estimativas, após o

encerramento do ano-calendário e em concomitância com a multa de ofício. Em suma, os argumentos formulados pela Recorrente são os seguintes:

- a) Sustenta que a teor do então artigo 44, § 1º, VI, da Lei nº 9.430, de 1996, *"a 'multa isolada' é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa"*. Por isso, defende que não se aplica ao caso o entendimento do colegiado *a quo* de que a multa isolada não poderia ser exigida após o encerramento do ano calendário;
- b) Acrescenta que *"após o encerramento do exercício, apurado saldo a pagar do tributo, surge uma nova infração, que atrai a incidência de multa diversa da aplicada em razão da falta de recolhimento das estimativas devidas"*, de forma que *"as infrações apenas pela chama 'multa de ofício' e pela 'multa isolada' são diferentes"*.
- c) Defende que com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei nº 9.430/1996, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos;
- d) Defende ainda que a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas. A primeira deve incidir sobre o tributo efetivamente devido pelo sujeito passivo, que, no caso, é apurado no momento em que ocorre o ajuste anual, ao passo que a segunda deve incidir sobre as bases de cálculo estimadas, sendo que essas antecipações não equivalem ao tributo efetivamente devido, mas, consoante a jurisprudência pacificada do CARF, são meros adiantamentos do tributo.

Ao final, requer seja conhecido e provido o recurso especial para reformar o acórdão recorrido, com o consequente restabelecimento da multa isolada.

A Contribuinte apresentou contrarrazões às e-fls. 1.745 a 1.763.

Em primeiro lugar, a Contribuinte insurge-se contra o conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional, por entender que *"não há como reputar satisfeitos os pressupostos de admissibilidade estabelecidos pelo art. 67 do Anexo II do RICARF"*. Isso porque alega que o acórdão recorrido estaria em consonância com a Súmula CARF nº 105 e o acórdão paradigma apresentado seria contrário a ela.

Em relação ao mérito, a Contribuinte afirma que *"encerrado o exercício e apurado o tributo anualmente devido, não será cabida a aplicação de multa isolada incidente sobre os recolhimentos sobre estimativas"*. Alega que *"não houve prejuízo ao fisco, uma vez que não restou configurada diferença entre a somatória dos valores apresentados nos períodos bases de cada mês e o valor apresentado no ano-calendário, estando a obrigação principal completamente extinta, em razão da quitação dos débitos"*, desaparecendo, assim, *"a base de cálculo referente à multa de ofício isolada para os valores de estimativa mensal"*.

Ao final, a interessada requer não seja conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional. Caso assim não se entenda, requer seja negado provimento ao recurso, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Admissibilidade

O recurso é tempestivo.

Como a Recorrida apresenta, em sede de contrarrazões, alegações no sentido de que não deve ser conhecido o Recurso Especial da PFN por inobservância de pressupostos regimentais, inicia-se pela análise de referidos questionamentos.

O primeiro deles se encaminha no sentido de que a decisão recorrida adotou entendimento de súmula de jurisprudência do CARF e, por isso, o apelo especial não poderia ser conhecido por afrontar o art. 67, § 3º, do Anexo II, do RICARF, que dispõe que *"Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso"*.

Defende a Recorrida que a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, ao dar provimento a seu recurso, exonerando as multas isoladas lançadas, teria aplicado o entendimento da Súmula CARF nº 105, a qual enuncia que *"A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 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"*.

Ocorre que o acórdão recorrido não adotou o entendimento firmado pela Súmula CARF nº 105, uma vez que essa súmula trata especificamente da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas que tenha sido exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL. Ou seja, na hipótese em que tenha havido a aplicação concomitante de multas isolada e de ofício em relação a fatos geradores ocorridos antes da publicação da Medida Provisória nº 351, de 2007, surge a possibilidade de aplicação da súmula em análise. Não é o que ocorre no caso dos autos.

Portanto, não deve prosperar o argumento apresentado pela contribuinte, já que nos presentes autos não houve aplicação concomitante de multa isolada e multa de ofício. Além disso, o entendimento adotado pela turma *a quo* foi o de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas *"somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário"*, tema sobre o qual o enunciado sumular é silente. Sobre esse tema, aliás, é que a Procuradoria da Fazenda Nacional recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

O segundo questionamento acerca do Recurso Especial da PFN formulado pela contribuinte é quanto ao acórdão paradigma apresentado, uma vez que entende que esse

acórdão contraria a Súmula CARF nº 105, o que também impediria o conhecimento do recurso em face do contido no art. 67, § 12, II, do CARF.

De fato, em relação ao tema da concomitância o referido acórdão contraria o entendimento da Súmula CARF nº 105, por entender que a multa isolada é aplicável concomitantemente com a multa de ofício, mesmo se tratando de fato gerador anterior a 2007. A matéria destacada pela Procuradoria da Fazenda Nacional ao apresentar a ementa do acórdão recorrido, entretanto, diz respeito à possibilidade de que "*o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário*". Ou seja, a concomitância de multas não é objeto do recurso da Procuradoria, até porque (i) não foi com base nisso que a turma *a quo* exonerou a multa isolada e (ii) não houve exigência concomitante de multa de ofício. Colaciona-se o trecho do recurso especial que expõe a ementa do acórdão paradigma:

Acórdão nº 1401-00.107

"Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa: DIFERENÇA ENTRE O ESCRITURADO E DECLARADO DCOMP-DECLARAÇÃO DÉBITO LANÇADOS DE OFÍCIO - DESISTÊNCIA À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA. DIFERENÇA ENTRE A compensação declarada à SRF de crédito tributário lançado de ofício importa renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

IRPJ – CSLL - MULTA ISOLADA. Por se referirem a infrações distintas, a multa de ofício exigida isoladamente sobre o valor do imposto apurado por estimativa no curso do ano-calendário, que deixou de ser recolhido, é aplicável concomitantemente com a multa de ofício calculada sobre o imposto devido com base no lucro real, mesmo que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário."

Ademais, verifica-se que no item "Do cabimento do Recurso Especial" a recorrente demonstra claramente a matéria objeto de discussão, bem como a divergência existente entre o acórdão recorrido e o acórdão indicado como paradigma, conforme exposto abaixo:

O acórdão ora recorrido adotou o entendimento de que encerrado o ano calendário, não caberia a exigência da multa isolada.

Diferentemente, a e. 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, em decisão consubstanciada no acórdão nº 1401-00.107, considerou ser legítima a exigência da multa isolada sobre o valor das estimativas não recolhidas, mesmo que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário.

Eis a ementa do acórdão paradigma nº 1401-00.107 em sua integralidade:

(...)

Note-se que o acórdão recorrido, considera incabível a aplicação da multa isolada após o período de apuração do tributo, porquanto não existiria a base impositiva da penalidade, incidente sobre as estimativas não recolhidas.

De outro lado, o acórdão paradigma, entende que, mesmo encerrado o ano calendário, persiste a exigência da multa isolada, que continua tendo como base as antecipações não efetuadas. Nesse sentido, o paradigma deixa claro seu entendimento de que a multa isolada tem base de cálculo distinta da multa de ofício prevista no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, incidente sobre o tributo devido com base no lucro real apurado no final do ano.

Com efeito, o órgão prolator do paradigma, em análise de caso similar, interpretou o art. 44 da Lei nº 9.430/96, de modo diverso ao esposado pela E. Turma Ordinária a quo.

Rejeita-se, portanto, a preliminar de inadmissibilidade do recurso da Fazenda Nacional.

Mérito

Como dito, a questão a ser dirimida no recurso em análise diz respeito à possibilidade de ser exigida a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário.

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 726 a 731, Volume V4), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pelo art. 14 da Medida Provisória nº 351/07, referindo-se a fatos geradores ocorridos nos seguintes períodos: 31/07/2003 e 31/10/2003.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado *a quo*, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que "*A exigência da multa isolada sobre o valor de IRPJ estimativa não recolhida mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário*". O voto condutor do acórdão recorrido assinala o entendimento de que a multa isolada só seria devida se exigida no curso do próprio ano-calendário, "*ou se após o seu encerramento constatar-se que houve recolhimento a menor do tributo apurado no final do exercício por conta da insuficiência das estimativas recolhidas*".

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

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

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

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

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

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

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

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

(...)

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifou-se)

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

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

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos

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

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

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

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

b) determinar o lucro real.

[...]

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

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

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

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

devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão²:

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual. Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

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

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

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

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

² Acórdão nº 1101-00.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

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

Assim, equivoca-se o contribuinte ao alegar que *"não houve prejuízo ao fisco, uma vez que não restou configurada diferença entre a somatória dos valores apresentados nos períodos bases de cada mês e o valor apresentado no ano-calendário"* e que por terem sido *"recolhidos os débitos devidos"* quanto ao principal *"desaparece a base de cálculo referente à multa de ofício isolada"*. Na verdade, a Lei nº 9.430, de 1996, seja em sua redação original, seja em sua redação posterior à Lei nº 11.488, de 2007, definiu que a multa isolada será exigida sobre o valor das estimativas que deixou de ser recolhido a cada mês. Portanto, no caso concreto, a penalidade incidirá sobre o valor total das estimativas que deixaram de ser recolhidas pelo contribuinte mês a mês.

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

Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de exigir-se a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário.

Conclusão

Diante do exposto, vota-se por **DAR PROVIMENTO** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo

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

Processo nº 19515.002790/2008-51
Acórdão n.º **9101-003.354**

CSRF-T1
Fl. 1.802
