



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.007815/2008-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.004 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de setembro de 2021
Recorrente AES TIETE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. DISSIMILITUDE FÁTICA.

Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas consideradas nos acórdãos paradigmas são distintas da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, somente quanto à impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano calendário. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Jorge Olmiro Lock Freire, Rodrigo Mineiro Fernandes, Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão nº 1401-001.539, de 04 de fevereiro de 2016 (fls.402 a 420 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF, decisão que por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário e Recurso de Ofício, conforme ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
Ano-calendário: 2003, 2004, 2007*

MULTA ISOLADA

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 que não ocorreu no presente lançamento.

RO Negado e RV Negado

O Contribuinte opôs embargos de declaração (436 a 445), sendo que estes foram acolhidos em parte, sem efeitos infringentes, apenas para suprir as omissões de fundamentação e rerratificar o acórdão embargado, conforme acórdão nº 1401-001.826, de 22 de março de 2017 (fls. 511 a 514), conforme ementa in verbis:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO - MULTA ISOLADA

Pagamentos de estimativa realizados após o início do procedimento de fiscalização, ainda que anteriormente à lavratura da autuação, não afastam a imposição da multa isolada.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 436 a 445) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, as divergências suscitadas pelo Contribuinte dizem respeito às seguintes matérias: (1)- impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento dos valores de estimativas após o encerramento do ano-calendário; (2) - vício de enquadramento legal da suposta infração cometida pela Recorrente e da violação ao princípio da tipicidade cerrada; (3) - impossibilidade de se exigir multa isolada quando comprovado o recolhimento integral das estimativas dos períodos; (4) - impossibilidade de cumulação de multas pelo mesmo suposto fato gerador.

O Recurso Especial do Contribuinte foi parcialmente admitido, conforme despacho de fls. 679 a 686, sob o argumento que pela análise dos acórdãos paradigmas apenas restaram comprovadas as divergências jurisprudenciais em relação às seguintes matérias: (1)- impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento dos valores de estimativas após o encerramento do ano-calendário; (2) - vício de enquadramento legal da suposta infração cometida pela Recorrente e da violação ao princípio da tipicidade cerrada.

O Contribuinte apresentou agravo às fls. 694 a 710, sendo que este foi rejeitado, conforme despacho às fls. 737 a 746.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 754 a 777, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

O Recurso especial é tempestivo, cabendo averiguar se atendeu aos demais requisitos ao seu conhecimento.

A contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência em face do acórdão recorrido acima, as divergência suscitada dizem respeito:

(1)- impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento dos valores de estimativas após o encerramento do ano-calendário;

(2) - vício de enquadramento legal da suposta infração cometida pela Recorrente e da violação ao princípio da tipicidade cerrada.

Quanto a primeira matéria, conheço do Recurso conforme despacho de admissibilidade.

Contudo, quanto a segunda matéria, vício de enquadramento legal da suposta infração cometida pela Recorrente e da violação ao princípio da tipicidade cerrada, entendo que o Recurso não deve ser conhecido pelos seguintes fatos:

Inicialmente cumpre aqui esclarecer que em sede de Impugnação e Recurso Voluntário, o contribuinte alegou que :

- *a fiscalização indicou no auto de infração o art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n.º 9.430, de 1996, como suposto fundamento legal; tal norma jurídica jamais poderia embasar a exigência fiscal por ter sido expressamente revogada pela Lei n.º 11.488, de 2007;*
- *o art. 102 do Decreto n.º 70.235, de 1972, elenca como elemento essencial ao auto de infração a indicação da disposição legal infringida, e esse requisito essencial não foi cumprido; nem se diga que os fatos geradores eram anteriores à revogação do art. 44, § 1º, IV, da Lei n.º 9.430, de 1996, porque a regra geral de irretroatividade das normas é excetuada nos casos em que é editada a lei mais benéfica, que deixe de definir determinado fato como infração ou que reduza a penalidade aplicável, sendo este o princípio geral informador do Sistema Tributário Nacional, conforme se observa no art. 106 do CTN;*
- *o Conselho de Contribuintes em diversas ocasiões privilegiou o princípio da retroatividade benéfica da norma para determinar o cancelamento da exigência quando norma superveniente deixasse de considerar determinada situação como infração;*
- *em respeito ao princípio da legalidade e da tipicidade cerrada, que deriva do imperativo disposto no art. 5º, XXXIX da Constituição Federal, a infração cometida deve estar tipificada no ordenamento jurídico para que seja possível a aplicação da penalidade; a ausência de tipificação do fato ilícito é causa de cancelamento da multa, conforme já decidiu o Conselho de Contribuintes;*

No entanto, ao analisar o Recurso Voluntário do Contribuinte, o colegiado a quo, nem no Recurso Voluntário e nem nos embargos opostos, tratou do assunto.

Este assunto somente foi abordado no julgamento na DRJ/São Paulo, Acórdão n.º 1622.340, de 5 de agosto de 2009, por meio do qual decidiu pela procedência parcial do feito fiscal. Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL
Ano-calendário: 2003, 2004, 2007

(...)

FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. ERRO. PREJUÍZO AO SUJEITO PASSIVO. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO VÁLIDO E EFICAZ.

O erro na capitulação legal não acarretou prejuízo ao sujeito passivo, que teve pleno conhecimento da infração imputada, exercendo o seu direito de defesa sem restrições. Embora mencionando parágrafo revogado do dispositivo legal, a autoridade fiscal aplicou corretamente a multa devida, em conformidade com a redação nova, respeitando a retroatividade benigna da legislação que comina penalidade menos severa.

Diante do exposto, não tem como conhecer matéria que não foi posta em julgamento, caberia ao Contribuinte opor embargos de declaração quanto a essa parte, o que não ocorreu.

Por fim, em que pese o despacho de admissibilidade ter entendido que houve divergência, ousou, também, discordar com seu fundamento abaixo transcrito:

(2) “vício de enquadramento legal da suposta infração cometida pela Recorrente e da violação ao princípio da tipicidade cerrada”

Decisão recorrida (Acórdão/Acórdão em Embargos):

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

[...].

Infrações cometidas fiscalizada

- em razão da insuficiência de declaração de valores de CSLL por estimativa, na DCTF, a contribuinte fica sujeita ao lançamento de multa isolada, no percentual de 50% sobre a base de cálculo estimada;

[...].

Ausência de previsão legal e da tipicidade cerrada para a imposição da multa de 50% sobre diferenças entre valores declarados e escriturados

Sobre a alegação de que inexistiria previsão legal para a imposição de multa em razão de diferenças entre valores declarados e escriturados, cumpre-nos aduzir

que a multa é imposta pelo não recolhimento de estimativas, o que tem previsão legal e não há controvérsia a esse respeito.

Só que essa ausência de pagamento pode ser comprovada de inúmeras formas. Não há, nem em direito tributário, uma forma legal sacramental para a autoridade fiscal fazer prova de fatos, no caso, de omissões.

Acórdão paradigma nº 1302-001.720, de 2015:

MULTA ISOLADA. FALTA DE DECLARAÇÃO DE ESTIMATIVA. MOTIVAÇÃO INCONSISTENTE.

Anula-se o lançamento destinado à aplicação de multa isolada motivado por hipótese não contemplada em lei (falta de declaração de estimativa) e que, embora mencione subsidiariamente a ocorrência de postergação, interpretada como atraso, não identifica seus efeitos.

[...].

A autoridade lançadora concluiu, assim, que houve insuficiência de declaração de estimativa de IRPJ em DCTF, e exigiu multa isolada de 50% sobre o débito antes indicado.

[...].

Quanto à hipótese de falta de declaração de estimativa em DCTF, tem razão a recorrente quando defende que não há previsão de multa isolada para esta infração. De fato, a multa isolada estava prevista, à época dos fatos, apenas para os casos de falta de recolhimento de estimativas:

[...].

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, sobre a alegação de que inexistiria previsão legal para a imposição de multa em razão de diferenças entre valores declarados e escriturados [insuficiência de declaração de valores de CSLL por estimativa, na DCTF], [...] a multa é imposta pelo não recolhimento de estimativas, o que tem previsão legal e não há controvérsia a esse respeito, o **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 1302-001.720, de 2015) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que, quanto à hipótese de falta de declaração de estimativa em DCTF, tem razão a recorrente quando defende que não há previsão de multa isolada para esta infração e que a multa isolada estava prevista, à época dos fatos, apenas para os casos de falta de recolhimento de estimativas.

Ora, analisando o Recurso Especial do Contribuinte, verifica-se que esse não foi a matéria posta em análise de admissibilidade, e sim a questão do erro na fundamentação legal, pois, a norma embasada na exigência fiscal, já tinha sido expressamente revogada pela Lei nº 11.488, de 2007; e que assim, em respeito ao princípio da legalidade e da tipicidade cerrada, que deriva do imperativo disposto no art. 5º, XXXIX da Constituição Federal, a infração cometida deve estar tipificada no ordenamento jurídico para que seja possível a aplicação da penalidade; a ausência de tipificação do fato ilícito é causa de cancelamento da multa, conforme já decidiu o Conselho de Contribuintes;

A matéria analisada em despacho foi apenas mais um dos argumentos postos pelo Contribuinte, senão vejamos:

77. E mais. No Termo de Verificação, a Fiscalização, por diversas vezes, menciona supostos equívocos cometidos pela Recorrente no preenchimento das obrigações acessórias DCTF para então concluir que, em razão da insuficiência de declaração dos valores em DCTF, a empresa fiscalizada estaria sujeita ao pagamento de multa isolada de 50% (cinquenta por cento).

78. A prevalecer a tese de que seria este o objeto da cobrança, o que parece ser o caso concreto, (mas não há como ter certeza, tendo em vista que a Fiscalização sequer indicou corretamente o suposto dispositivo legal violado) a penalidade deveria ser cancelada em razão da ausência de tipificação deste fato no ordenamento jurídico tributário.

79. De fato, a existência de supostas divergências nas informações declaradas em DCTF ou mesmo nas informações constantes em DIPJ **não** está sujeita à multa de 50% (cinquenta por cento) ou sequer está tipificada como uma infração tributária. Exatamente nesse sentido é o 2º acórdão paradigma:

Veja trechos do Recurso Especial do Contribuinte:

a.2.) O vício de enquadramento legal da suposta infração cometida pela Recorrente e da violação ao princípio da tipicidade cerrada

66. Cumpre ressaltar também, o patente vício no enquadramento legal da suposta infração praticada pela Recorrente, vício este que seria suficiente, por si só, para determinar o cancelamento da cobrança, tal como decidido no 2º acórdão paradigma.

67. De fato, a Fiscalização indicou no auto de infração ora impugnado o artigo 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96 como suposto fundamento legal.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (...)
§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos 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. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
(...)
IV - (revogado); (g.n.)

68. Tal norma jamais poderia embasar a exigência fiscal por ter sido expressamente revogada, como se observa do dispositivo transcrito acima.

69. Inclusive, a D. Delegacia de Julgamento reconheceu o vício no enquadramento legal:

"Houve, de fato, lapso na informação da base legal do lançamento. Entretanto, os fatos apurados foram devidamente descritos no Termo de Constatação, que faz parte integrante do Auto de Infração, conforme constou textualmente à fl. 58 (folha de continuação do AUTO DE INFRAÇÃO), evidenciando que a multa isolada lançada seria de 50% do valor das antecipações não pagas. (...) No artigo 59 desse diploma legal (Decreto nº 70.235/72) estão discriminados os casos de nulidade dos atos administrativos, sendo que o auto de infração é nulo somente se lavrado por pessoa incompetente. Demais irregularidades, como a apontada pela impugnante não implicam nulidade do auto de infração e não houve, tampouco, prejuízo para o sujeito passivo, que se defendeu plenamente das infrações que lhe foram imputadas."(g.n.)

70. O v. acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que:

"Sobre a alegação de que inexistiria previsão legal para a imposição de multa em razão de diferenças entre valores declarados e escriturados, cumpre-nos aduzir que a multa é imposta pelo não recolhimento de estimativas, o que tem previsão legal e não há controvérsia a esse respeito. Só que essa ausência de pagamento pode ser comprovada de inúmeras formas. Não há, nem em direito tributário, uma forma legal sacramental para a autoridade fiscal fazer prova de fatos, no caso, de omissões." (g.n.)

71. Tal entendimento, a par de contrário ao quanto decidido por este E. Conselho, não merece prosperar, tendo em vista que a revogação da norma citada pela Fiscalização acarreta obrigatoriamente na falta de suporte jurídico para a cobrança. Não fosse isso, o próprio v. acórdão recorrido afirma que a multa é imposta pelo não recolhimento de estimativas, mas no caso concreto restou incontroverso justamente seu recolhimento, conforme será reiterado a seguir.

72. Relembre-se, nesse passo, que o Decreto nº 70.235/72 no seu artigo 10º elenca como elemento **obrigatório** ao auto de infração a indicação da disposição legal infringida, conforme abaixo:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:
I - a qualificação do autuado;
II - o local, a data e a hora da lavratura;
III - a descrição do fato;
IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

73. E não poderia ser de outra forma. Mais do que mero elemento a compor o auto de infração, a indicação da disposição legal infringida garante que o autuado tenha conhecimento da irregularidade supostamente cometida. De fato, é esse mecanismo elemento do auto de infração (indicação do dispositivo legal infringido) que viabiliza o exercício da ampla defesa e do contraditório, permitindo que o contribuinte acusado tenha total conhecimento do fato que lhe está sendo imputado. Daí porque "obrigatório".

Diante do exposto, entendo que o Recurso Especial do Contribuinte não deve ser conhecido quanto a segunda matéria, por não haver similitude fática.

Do Mérito

No que se refere a impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento dos valores de estimativas após o encerramento do ano-calendário, entendo que

assiste razão o contribuinte, pois de acordo com o Parecer Normativo nº 01/2002, da Receita Federal, a própria Receita entende que os valores dos tributos recolhidos mensalmente são meras antecipações do tributo apurado e devido ao final do ano, de modo que, encerrado o exercício financeiro e apurado saldo de tributo a pagar, não existe mais aquela obrigação de antecipação, mas tão somente o dever de recolher o tributo apurado ao final do exercício.

Nesse sentido, temos o acórdão nº 9101-005.078, de relatoria do Ilustre Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que assim decidiu, e adoto como razões de decidir;

[...]

Uma vez conhecido o Recurso Especial oposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, passa-se a apreciar a matéria submetida a julgamento, qual seja, a legitimidade da aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento de estimativas, mesmo quando se constata que o valor do tributo devido no encerramento do exercício é inferior ao calculado por estimativas.

Alega a Recorrente que a sanção foi aplicada dentro da plena licitude e literalidade de sua previsão, vez que a redação do art. 44, §1º, inciso IV, que previa tal sanção ao tempo da ocorrência dos fatos colhidos chegava a ressaltar em sua redação que a punição era devida ainda que [o contribuinte] tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Transcreve diversos julgados administrativos favoráveis à sua pretensão de reforma do v. Acórdão recorrido, e atos normativos da Receita Federal do Brasil. Ao final, frisa que apenas a lei pode dispensar e reduzir penalidades, nos termos do art. 97 do CTN.

Assim, defende que correta a penalização da Contribuinte pelas multas isoladas, calculadas com base nas estimativas mensais.

Pois bem, o tema não é novo. Pelo contrário, há décadas a matéria em questão vem sendo analisada neste E. CARF, havendo farta jurisprudência sobre o tema, inclusive desta C. 1ª Turma da CSRF.

E como se observa, é incontroverso o fato atestado, provado e reconhecido pelo I. Relator do v. Acórdão recorrido, de que, os valores devidos informados nas DIPJ (fls. 322, 354, 408 e 481) eram inferiores aos apurados por estimativa (fls. 36 a 38).

Nessa toada, este Conselheiro já se pronunciou sobre a celeuma jurídica na aplicação da referida sanção, quando da relatoria do V. Acórdão nº 1402-003.898, proferido pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 11/07/2019, oportunidade em que, inclusive, valeu-se do voto vencido da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido no mais recente precedente sobre matéria apreciado por esta C. 1ª Turma da CSRF, estampado no Acórdão nº 9101-003.802, publicado em 07/01/2019. Confira-se:

Como se observa do relatório, a matéria sobre apreço refere-se à possibilidade de se exigir dos contribuinte, antes de 2007 (a matéria controversa no presente caso apenas abrange penalidades referentes às estimativas mensais apuradas em janeiro e fevereiro de 2004 e novembro de 2005), após o encerramento do período de apuração, em ano-calendário em que o Contribuinte percebeu prejuízo.

(...)

Além do recolhimento das sanções referentes ao ano-calendário de 2007 (que justificou a desistência impugnatória do tema), em termos probatórios, o direito alegado da Recorrente depende apenas da demonstração de que teria verificado prejuízo nos anos-calendário de 2004 e 2005.

Contudo, não obstante tenha a Contribuinte acostado suas DIPJs integrais de ambos os períodos à sua Impugnação, demonstrando o prejuízo percebido na

apuração do Lucro Real naqueles anos-calendário (vide fls. 223 e 303, especificamente), a própria Fiscalização faz a mesma prova, quando lavratura da Autuação, já em setembro de 2008 (vide fls. 16 e 52, especificamente). Ou seja, tal fato é incontroverso.

Tal tema foi muito debatido no antigo e predecessor C. Conselho de Contribuinte e mesmo neste E. CARF, nas últimas duas décadas. A divergência de posicionamentos, antagônicos, baseia na interpretação atribuída ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, confrontando a redação de seu caput com o inciso IV do seu §1º, antes das alterações promovidas pela MP nº 351/2007, e na natureza tributária das estimativas, de mera antecipação do tributo devido ao final do ano-calendário.

Até o final de 2014, a matéria era julgada favoravelmente à pretensão da Contribuinte pela C. 1ª Turma da CSRF, vindo, posteriormente, tal N. Colegiado, a alterar seu posicionamento.

Tendo em vista a natureza exclusivamente jurídica do debate ora empregado, bem como a clareza da matéria envolvida e a existência de centenas precedentes jurisprudenciais administrativos sobre tema, adota-se a seguir, na certeza de não se estar promovendo o afastamento ou a negativa de vigência a dispositivo legal, como fundamento das razões de decidir, o voto vencido da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, proferido no mais recente precedente sobre matéria apreciado pela C. 1ª Turma da CSRF, estampado no Acórdão nº 9101-003.802, publicado em 07/01/2019:

Passo a enfrentar o mérito.

O caso dos autos é de exigência de multa quanto às estimativas mensais, quando o contribuinte apurou prejuízo e bases negativas ao final do ano-calendário. 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. 9.430/969 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 Positivação no Direito Tributário, Volume 1, 2ª edição, São Paulo, Noeses, 2014, fl. 289/290)

Curiosamente, a despeito do processo tratar de multa isolada quanto a meses de janeiro, fevereiro e abril do ano de 2006, o Termo de Verificação Fiscal fundamenta-se na redação do artigo 44, II, b, da Lei nº 9.430/1996, conferida por legislação posterior (Medida Provisória nº 303, de 29/06/2006), que, ainda, perdeu a eficácia.

Destaca-se trecho do Termo de Verificação Fiscal a esse respeito:

25. Dada a situação descrita, procedeu-se ao lançamento de ofício da multa isolada sobre os valores lido recolhidos, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL ao final do ano-calendário em questão, conforme determina o artigo 44 da Lei Nº 9.430/96 (com a redação da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, cujo teor foi mantido na redação dada pela Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007):

*"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
II - cinquenta por cento, exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 1º 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." (grifamos)

Com efeito, 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 303/2006, 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. A 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deu provimento ao recurso voluntário, conforme voto vencedor do qual se extrai:

Conforme consta dos termos do relatório apresentado, em relação ao exercício de 2006, a contribuinte apurou prejuízo fiscal (e também bases negativas), não restando, portanto, ao final do ano-calendário, qualquer montante a ser recolhido a título de IRPJ e/ou CSLL.

A matéria, portanto, cinge-se à análise própria dos contornos normativos aplicáveis ao chamado recolhimento de estimativas mensais, que, como se verifica, pelas sistemáticas próprias daqueles referidos tributos (IRPJ e CSLL, apurados pelo Lucro Real), representam-se, de fato, como meras antecipações do montante devido ao final do exercício. (...)

Da leitura desse relevante precedente, verifica-se que, tomando-se em conta a aplicação das disposições do mencionado Art. 44 da Lei 9.430/96, pacificou-se naquela Câmara Superior o entendimento de que a base de cálculo indicada pela legislação de regência para a apuração da referida multa isolada seria o montante ou a diferença do tributo devido, o que, no caso de apuração de prejuízos fiscais e/ou bases negativas, efetivamente impõe a conclusão de que o montante da penalidade, no caso, seria igual a zero.

A partir dessas considerações, entendo, na linha apontado, que o lançamento da referida multa isolada, no caso do não recolhimento de estimativas, somente tem cabimento no mesmo ano-calendário de sua apuração, sendo certo que, com o encerramento do exercício, a obrigação de recolhimento dessas antecipações dá lugar à apuração e recolhimento do Lucro Real Anual, restando, pois, completamente indevido o lançamento da referida multa isolada quando verificado que, naquele exercício, a contribuinte apurou prejuízo, não restando valor algum a ser recolhido aos cofres fazendários.

Com essas considerações, pedindo as mais respeitosas vênias ao ilustre Sr. Relator, entendo que o recurso interposto merece provimento, especificamente porque, sendo constatada a existência de prejuízo fiscal (e bases negativas), inexigível, após o encerramento do ano-calendário a exigência das estimativas

não recolhidas (Súmula CARF no 82), e, pela verificação da inexistência de lucro tributável no exercício, indevida também a cobrança da referida multa isolada, sendo, portanto, completamente infundado o lançamento realizado.

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.

Acrescente-se às palavras da I. Conselheira que a questão aqui tratada se amolda exclusivamente como ferramenta punitiva do Estado, compondo o ius puniendi (ainda que formalmente contida no sistema jurídico tributário), ficando sujeita aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa penal do Poder Público.

Assim, se a norma que veicula tal sanção, diante da análise dos termos presentes em todas as suas previsões, consideradas conjuntamente, permite uma interpretação mais favorável ao apenado do que aquela adotada pela Autoridade aplicadora, inclusive, in casu, dispensando o sancionamento, merece, então, prevalecer aquela hermenêutica, trazida no Apelo.

Parte de tal principiologia informa a norma contida no art. 112 do CTN, sendo, claramente, aplicável ao caso o teor do seu inciso II, diante do conflito lógico de previsões do art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Em resumo, extrai-se do entendimento lá adotado, para aplicar também, agora, ao presente caso, que a correta interpretação da prescrição sancionatória do inciso IV do §1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96, sob o devido confronto com o teor do seu próprio caput, no que tange a fatos ocorridos até janeiro de 2007 (a presente demanda trata de eventos ocorridos entre 1999 e 2002), é a de que a multa isolada prevista deve ser calculada com base na totalidade ou diferença de tributo ou contribuição efetivamente devidos pelo contribuinte, apurados ao final do período.

À luz de tal entendimento, no presente caso, considerando os fatos e as provas incontroversos, resta evidente que tomou-se base equivocadas na aplicação da penalidade, adotando o cálculo da Fiscalização referentes às estimativas mensais, sem considerar, no lançamento de ofício, os valores da CSLL devida, previamente informados nas DIPJs de cada período.

A Fazenda Nacional, ao seu turno, defende em seu Apelo uma interpretação dessa mesma redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 (anterior a 2007), em que não se considera o teor do seu caput, mas, isoladamente, o teor do inciso IV do §1º para se extrair a base da sanção.

Ora, havendo eventual antinomia ou conflito prescritivo entre caput e incisos de um determinado parágrafo, é absolutamente pacífico, inclusive em atenção ao artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar nº 95/98, que deve prevalecer hermenêutica que privilegia aquilo veiculado no caput – não podendo, de forma alguma, simplesmente ignorar a redação da partícula primordial do dispositivo, a que os parágrafos, incisos e alíneas se submetem.

Novamente ilustrando tal entendimento agora que se filia, confira-se trecho do icônico voto vencedor do I. Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no v. Acórdão CSRF/01-05.552, proferido em sessão de 04 de dezembro de 2006, por esta mesma C. 1ª Turma:

Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício.

Eventuais diferenças, a maior ou a menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução de tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador — totalidade ou diferença de tributo — só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

Defendem alguns que a conclusão acima contradiz o § 1º, inciso IV, do mesmo dispositivo legal, que estabelece a aplicação de multa isolada na hipótese de a pessoa jurídica estar sujeita ao pagamento de tributo ou contribuição e deixar de fazê-lo, ainda que tenha prejuízo ou apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Ou seja, por esse enunciado, permaneceria obrigatório o recolhimento por estimativa mesmo se houvesse prejuízo ou base de cálculo negativa.

Essa contradição é apenas aparente.

O parágrafo 2º do art. 39 da Lei n.º 8.383/91 autoriza a interrupção ou diminuição dos pagamentos por antecipação quando o contribuinte demonstra, mediante balanços ou balancetes mensais, que o valor já pago da estimativa acumulada excede o valor do tributo calculado com base no lucro ajustado do período em curso.

Os balanços ou balancetes mensais são, então, os meios de prova exigidos pelo Direito, para que se demonstre a inexistência de tributo devido. Na verdade, para emprestar praticidade ao regime de estimativa, inverteu-se o ônus da prova, atribuindo ao contribuinte o dever de demonstrar que não apurou lucro no curso do ano e que não está sujeito ao recolhimento antecipado. Via de regra, o ônus de provar que o contribuinte está sujeito ao regime de estimativa, para fins de aplicação da multa, caberia ao agente fiscal.

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

Esse não é o caso, contudo, da empresa que, após o término do ano-calendário correspondente, apresenta o balanço final do período ao invés de balancetes ou balanços de suspensão. Nesse caso, a exigência da norma sancionadora para que se comprove a inexistência de tributo é atendida. Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte.

(...)

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

- 1- as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender a exigência de objetividade identificando com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa;*
- 2- a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;*
- 3- tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional) pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;*
- 4- a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;*
- 5- o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício;*
- 6- não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;*
- 7- os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito, para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa;*

8- após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;

9- antes do final do exercício, o fisco pode considerar para fins de aplicação de multa isolada o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.

(...)

Além disso, a recorrente recolheu, nos anos de 2001 e 2002, à título de estimativa no curso dos anos que foram objeto da autuação valor superior ao devido ao final do período-base de apuração (fls 391), não havendo como prosperar a exigência da penalidade pelo não recolhimento de estimativas que superam o tributo devido. (destacamos)

[...]

Do Dispositivo

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

E como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas e claras razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênias para manifestar entendimento divergente quanto a matéria: ***“impossibilidade de se exigir multa isolada pela falta de recolhimento dos valores de estimativas após o encerramento do ano-calendário”***, como passo a explicar.

Segundo a Fiscalização, a infração cometida pela Contribuinte foi por insuficiência de declaração de valores de CSLL por estimativa, na DCTF, ficando sujeita ao lançamento de Multa Isolada, no percentual de 50% sobre a base de cálculo estimada. Foram cobradas mediante o Auto de Infração, as diferenças de CSLL a pagar sobre as estimativas mensais verificadas nos meses de maio a setembro de 2003, dezembro de 2004 e dezembro de 2007 (fls. 57/61). O lançamento teve como enquadramento legal o art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996.

A multa mantida pelo Auto de Infração (aqui discutida) exige o pagamento de Multa Isolada (CSLL) de 50% sobre o valor das estimativas mensais do mês de dezembro de 2007, ao fundamento de que “foram constatados divergências entre os valores declarados e os valores escriturados”. No Acórdão recorrido, a Turma entendeu que o valor residual da estimativa de CSLL de dezembro de 2007, só teria sido recolhida após o início da ação fiscal, sendo que, em tal situação, a multa isolada não poderia ser afastada, ou seja, que seria possível a aplicação de multa após o encerramento do ano calendário.

A contribuinte alega que o ordenamento jurídico - o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não permite exigir multa isolada pela falta de recolhimento dos valores de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

Pois bem. Primeiramente, entendo que admitir o pedido da Contribuinte seria criar um novo prazo decadencial, sem Lei Complementar nesse sentido. Assim, o argumento pela não aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário não procede pois, não há nenhuma ilegalidade, porque a lei não determina esse lapso temporal. Inexiste um prazo especial de decadência para a imposição de multas isoladas.

E mais. Tal prática, resultaria em uma situação em que 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.

E, como veremos a seguir, a maioria das decisões recentes da CSRF/1ª Turma, aditem a possibilidade de lançamento da multa depois do encerramento do ano-calendário. Tomo como referencia o julgamento do PAF nº 10909.002748/2003-28, que resultou no **Acórdão nº 9101-005.079**, de 01/09/2020, de redatoria da *Conselheira Edeli Pereira Bessa*, cujos trechos do Voto Vencedor reproduzo, por concordar, adotando-os como razões de decidir:

“(...) Esta Conselheira já proferiu votos favoráveis ao entendimento defendido pela PGFN, condutores dos **Acórdãos** nº 9101-004.290, 9101-004.291, 9101-004.294, 9101-004.295, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.462 e 9101-004.544, aplicando a jurisprudência atual desta Turma, retratada pelos seguintes julgados:

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

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração

anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (**Acórdão nº 9101-002.433** - Sessão de 20 de setembro de 2016).

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

MULTA ISOLADA. A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional. Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (**Acórdão nº 9101-003.224** - Sessão de 9 de novembro de 2017).

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO. É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (**Acórdão nº 9101-003.353** - Sessão de 17 de janeiro de 2018).

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra da *Conselheira e Presidente Adriana Gomes Rêgo*, que evidencia a validade do lançamento, **não só em face da apuração de prejuízo fiscal ao final do ano-calendário, como também na hipótese de exigência formalizada após seu encerramento:**

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cinge-se à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

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

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento. Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que

devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se: Lei nº 9.430/1996 (redação original)

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

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

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

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume V1 digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

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

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

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

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

I - (...);

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) (...).

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação 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 devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da *ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa* acerca da questão:

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 consequente 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)

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

(...).

Ocorre que o caput do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superaram o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995:

(...).

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais

argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável. Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas. (destaques do original)”

Contudo, nas discussões mais recentes desta Turma foi suscitada a tese condutora do **Acórdão CSRF nº 01-05.552**, que merece algumas considerações.

Referido julgado pauta-se em construção argumentativa que, partindo de diversas premissas, dentre elas a de que *a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos em duas normas sancionadoras faz pressupor a identidade do critério material dessas normas, e de que a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo*, promove uma correlação entre a apuração do tributo devido ao final do exercício e da estimativa, para afirmar que *não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício* e assim concluir que *após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada*.

Na verdade, porém, apenas o caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, conjugado com seus incisos I e II e combinado com seu §2º, em suas redações originais, definiam as multas pela falta de pagamento de tributo, constatação reforçada pelo §1º do mesmo dispositivo que, em seu inciso I, afirmava que a exigência da penalidade se daria juntamente com o tributo ou a contribuição não pagos. Já a multa por falta de recolhimento de estimativas, aqui em debate, tinha sua materialidade integralmente prevista na redação original do §1º, inciso IV, do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, expressa no sentido de não depender da existência de tributo ou contribuição não recolhido, não só pela previsão de que deveria ser exigida isoladamente, mas também pela ressalva de que seria devida pelo sujeito passivo *ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*. A única vinculação entre as duas penalidades se dava pela expressão “as multas de que trata este artigo”, que principiava o §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original, mas que, somente se interpretada de forma estanque, desconsiderando a formatação isolada da penalidade definida no inciso IV do mesmo §1º, autoriza a conclusão de que ambas tratariam de multa por falta de pagamento de tributo. A interpretação integrada destas disposições, porém, permite validamente concluir que a expressão “as multas de que trata este artigo” referia, apenas, os percentuais ali fixados, e não se prestava a condicionar a exigência das multas isoladas à existência de imposto ou contribuição devido ao final do ano-calendário.

Observe-se que, desde a impugnação, a Contribuinte aduz que teria levantado balancetes de suspensão, mas o Fisco não requereu que eles fossem apresentados. Contudo, a autoridade julgadora de 1ª instância bem observou que, mesmo se superada a exigência de sua transcrição no Livro Diário, a Contribuinte não apresentara os correspondentes demonstrativos em sua impugnação. O voto condutor do acórdão recorrido, na mesma linha, aduz que a Contribuinte *não transcreveu os balancetes de suspensão/redução no livro Diário, tampouco os apresentou em sede de impugnação e/ou recurso voluntário*. Assim, não há porque se cogitar da aplicação do entendimento assim sumulado neste Conselho:

Súmula CARF nº 93 A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).
Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 9101-001.578, de 24/01/2013; Acórdão nº 9101-001.325, de 24/04/2012; Acórdão nº 101-95.977, de 26/01/2007; Acórdão nº 1103-00.277, de 04/08/2010; Acórdão nº 1201-00.732, de 07/08/2012

Restando fora de discussão que a Contribuinte era devedora das estimativas de IRPJ de outubro a dezembro/98 nos montantes indicados pela autoridade fiscal, a penalidade aplicada é devida, ainda que ao final do ano-calendário seja apurado IRPJ em montante inferior aos recolhimentos estimados, e não há razão para restituição dos autos ao Colegiado *a quo* porque os argumentos de defesa da Contribuinte já foram integralmente apreciados. Estes os fundamentos, portanto, **DAR PROVIMENTO** ao recurso especial da PGFN”.

Ressalta-se que, no presente processo, trata-se de **exigência tão somente da multa isolada por falta de antecipação de recolhimento**, e não se confunde com a exigência em duplicidade com a multa de ofício, tratada na Súmula CARF 105.

Na autuação restou descrito que durante o procedimento de verificações obrigatórias foram constatadas divergências entre os valores declarados e os valores escriturados gerando falta de pagamento da Contribuição Social, incidente sobre a base de cálculo estimada em função da receita bruta e acréscimos e/ou balanços de suspensão ou redução. No entanto, foi efetuado o recolhimento das estimativas antes da lavratura do Auto de Infração (o que não afasta a imposição da multa isolada). Naquele momento, o Contribuinte não mais gozava da espontaneidade após o início do procedimento de fiscalização (Parágrafo Único do art. 138, do CTN). Se decidiu pagar as estimativas após esse marco temporal, fez por sua conta e risco. Essa conduta não afastaria a imposição da sanção punitiva (multa isolada) e a de mora.

Importa lembrar também que, a questão aqui tratada não se confunde com a exigência de tributos, disposta na Súmula CARF 82. Daí porque tais condutas podem ser, como de fato são, penalizadas de forma específica – nos das atuais, a primeira à razão de 50% da estimativa não recolhida e, a segunda (multa de mora) sobre o valor do ajuste anual devido.

Repriso que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Certo está que, aqui não estamos a tratar do principal de tributo, mas da pena prevista para a conduta consistente em agir em desconformidade com o que prevê a legislação fiscal (dever de adiantar estimativas mensais).

Não obstante, a pena prevista para o descumprimento do dever de recolher a estimativa permanece e, até por isso, é denominada “multa isolada”: porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a própria estimativa devida).

Concluindo, temos que a multa pela falta de estimativas não se confunde com a multa pela falta de recolhimento do tributo apurado. Elas configuram penalidades distintas previstas para diferentes situações, e com a finalidade de compensar prejuízos financeiros também distintos, não havendo, portanto, que se falar em *bis in idem*.

A multa de mora pune o não recolhimento de obrigação vencida no ano subsequente ao de apuração, enquanto que a multa isolada de 50% pune o atraso no ingresso dos recursos, atraso esse verificado desde o mês de fevereiro do próprio ano de apuração (estimativa de janeiro), e seguintes, até o mês de março do ano subsequente. Ou seja, **a multa isolada tem por objetivo proteger o fluxo orçamentário e financeiro da União (garantindo a realização do orçamento e permitindo que os ingressos esperados estejam coordenados com as despesas previstas) e a multa de mora (ou a de ofício), visa proteger o crédito tributário.**

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo, para manter o lançamento da multa isolada.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos