



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

**Processo n°** 10480.006261/2003-92  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** **9101-003.857 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 04 de outubro de 2018  
**Matéria** MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** IRCA NUTRIÇÃO E AVICULTURA S.A.

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

Ano-calendário: 2000

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período. Uma vez decidido que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa referente ao ano-calendário de 2000 não fica prejudicada pelo fato de a contribuinte ter apurado prejuízo naquele ano, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

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, Luis Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em retornar os autos ao colegiado de origem.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Relator e Presidente em exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araujo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto ao afastamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1803-00.117, de 28/07/2009, por meio do qual a 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa mensal de IRPJ referente ao mês de fevereiro de 2000.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001

**NULIDADE DO LANÇAMENTO** - Não há que se falar em nulidade do auto de infração, quando este foi lavrado por autoridade competente, com observância de todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972. Atendidos todos os requisitos formais, somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de ampla defesa, hipóteses essas que se encontram ausentes nos presentes autos.

**MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DO IRPJ COM BASE NO LUCRO ESTIMADO.** A base de cálculo da multa é o valor do IRPJ calculado sobre o lucro estimado não recolhido ou diferença entre o devido e o recolhido até a apuração do imposto anual. A partir da apuração do IRPJ anual, o limite para a base de cálculo da sanção é o IRPJ devido com base nesse lucro (Lei nº 9.430/96 art. 44 caput c/c § 1º inciso IV e Lei 8.981/95 art. 35 § 1º letra "b"). Indevida a multa quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores, se a empresa apurou prejuízo fiscal no ano calendário.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento de seu recurso, ela desenvolve os argumentos descritos a seguir:

**DOS FATOS OCORRIDOS E DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL EXISTENTE.**

- contra a contribuinte IRCA NUTRIÇÃO E AVICULTURA S.A., foi lavrado Auto de Infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 04/07, do ano

calendário de 2000, para formalização e exigência do crédito tributário nele estipulado no valor de R\$ 3.708,27, correspondente a multa de ofício isolada sem imposto;

- a razão do lançamento foi a falta de pagamento do IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada, apurado no mês de fevereiro de 2000, no valor de R\$ 4.944,36, calculado com base em balanço de suspensão ou redução, de acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal (fls. 05/06);

- para o entendimento majoritário do v. acórdão ora recorrido, mostra-se indevida a multa isolada quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores, se a empresa apurou prejuízo fiscal no ano calendário;

- divergindo frontalmente deste posicionamento, temos os seguintes paradigmas que entendem que, mesmo na situação acima mencionada, é devida a multa isolada, *verbis*:

*“MULTA ISOLADA - ANO CALENDÁRIO DE 1997 - Pessoa jurídica obrigada ao regime por estimativa, que deixa de recolhê-la e apura prejuízo e base negativa no ano-calendário, incide na penalidade prevista no inciso IV, par. 1º, do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96.” (Acórdão n. 108.06.004)*

*“IRPJ - ESTIMATIVA - FALTA DE RECOLHIMENTO - MULTA ISOLADA - INOCORRÊNCIA - DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM FACE DO PREJUÍZO - INOCORRÊNCIA - O art. 44, par. 1º, inciso IV, da Lei nº. 9.430/96 prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha ao final do período base anual apurado prejuízo. Portanto, a apuração de prejuízo ou entrega da declaração com prejuízo não corresponde à denúncia espontânea do artigo 138 do CTN que estabelece a exclusão da responsabilidade da infração se esta for denunciada com o recolhimento do tributo, o que não ocorreu.” (Acórdão nº. 108-06.571)*

- uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial, passemos a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser reformado o v. acórdão ora recorrido;

DAS RAZÕES QUE JUSTIFICAM A REFORMA DO V. ACÓRDÃO ORA RECORRIDO.

- como é cediço, da apuração das estimativas do Imposto de Renda, tomando por base a receita, resultando insuficiência ou falta de recolhimentos mensais, é cabível, na espécie, a aplicação da multa sobre a diferença apurada, conforme previsão vigente, à época do fato gerador, no inciso IV do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96;

- em outras palavras, verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos e o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto;

- por outro lado, não merece prosperar o fundamento de que não cabe aplicação da multa em comento quando não há tributo a ser pago. Isso seria negar a própria existência da multa isolada - multa sem tributo;

- ademais, o referido fundamento se traduz como interpretação totalmente equivocada, pois o artigo 44, inciso I, par. 1º, IV, da Lei nº. 9.430/96, prevê expressamente a hipótese de incidência da multa isolada quando a empresa, sujeita ao recolhimento por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha no final do Período base anual apurado prejuízo ou base de cálculo negativa;

- ou seja, embora não haja tributo a ser cobrado em cada mês, pois a apuração do Imposto de Renda é anual, a base de cálculo da multa é calculada como se tributo houvesse em cada mês;

#### DO PEDIDO.

- diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente Recurso Especial, a fim de, reformando o v. acórdão ora recorrido, ser restaurada “in totum” a r. decisão de 1ª instância.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, a Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1400-00.339, exarado em 04/04/2011, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

O acórdão recorrido recebeu a ementa abaixo, no que importa reproduzir:

[...]

Por sua vez, a recorrente aduz haver interpretação divergente conferida por outros colegiados, consubstanciada nos seguintes julgados:

[...]

Da simples leitura das ementas é possível concluir pela divergência de interpretação suscitada, relativamente à exigência da multa de ofício por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas, na situação de apuração de prejuízo ao final do ano-calendário.

Em 10/06/2014, a contribuinte foi intimada do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e em 25/06/2014, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

#### DOS FATOS.

- a Recorrente se insurge especificamente contra o entendimento da Turma Julgadora, que aplicou o entendimento de que "mostra-se indevida a multa isolada quando lançada após o ano relativo aos fatos geradores, se a empresa apurou prejuízo fiscal no ano calendário";

- no entender da Recorrente, tal entendimento diverge da posição de outras decisões (Acórdão nº 108-06.004, de 22/02/2000, proferida pela Oitava Câmara do Primeiro

Conselho de Contribuintes, e Acórdão nº 108-06.571, de 20/06/2001, proferida também pela Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes);

- em suas razões recursais, a Recorrente defende que o entendimento da decisão recorrida deve ser reformado porque embora não haja tributo a ser cobrado em cada mês, pois a apuração do IRPJ é anual, a base de cálculo da multa é calculada como se tributo houvesse em cada mês;

- na verdade o Recurso Especial não é uma espécie de terceira instância administrativa. O citado recurso serve tão somente como forma de uniformização de jurisprudência do CARF, ou seja, em última análise, seu cabimento se dá tão somente quando a decisão da Turma Julgadora diverge da jurisprudência dominante do CARF, notadamente das decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF);

- pois bem, a Recorrente interpõe Recurso Especial, afirmando que o entendimento do acórdão recorrido se apresenta em dissonância com o entendimento esposado pelos acórdãos escolhidos como paradigma. A Recorrida discorda da recorrente e entende que tal recurso não merece provimento pelos fundamentos abaixo elencados;

#### DOS FUNDAMENTOS.

#### O ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO DIVERGE DO ENTENDIMENTO ATUAL DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS.

- há que se ressaltar que o julgamento da decisão recorrida foi realizado em 08/07/2009, e aplicou o entendimento que a Primeira Turma Julgadora dessa CSRF vem aplicando desde aquela época;

- os acórdãos apontados como paradigmas, por outro lado, foram realizados em 2000 e 2001, e aplicam entendimento claramente superado por esta CSRF. Assim, a Recorrente não está correta quando afirma que o acórdão recorrido diverge da jurisprudência do CARF. A tese defendida pela Recorrente já foi superada pela CSRF, não podendo servir de paradigma, nos termos do §10 do art. 67 do RI-CARF;

- a Recorrida reconhece que a matéria suscitou grandes discussões neste CARF, tendo se apresentado decisões divergentes, tanto mantendo, quanto afastando a multa isolada, em função de ausência de recolhimento de estimativa de IRPJ/CSLL;

- tendo em vista que o Recurso Especial é recurso cabível para uniformização de jurisprudência, é certo que há que se observar o atual entendimento desta Câmara Superior acerca da matéria, para decidir se a decisão recorrida está ou não em conformidade com a jurisprudência desta CSRF;

- definidas as questões a serem analisadas no presente Recurso, segue abaixo precedentes recentes desta CSRF aplicando entendimento diverso daquele defendido pela Fazenda Nacional, e idêntico àquele aplicado na decisão recorrida: [...];

- mostra-se então que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não merece prosperar, tendo em vista que, conforme se pode conferir nos precedentes acima, nada aponta que o acórdão recorrido esteja em desarmonia com o que vem sendo decidido pela CSRF deste CARF;

---

- portanto, por estar o acórdão recorrido em harmonia com o entendimento das demais Turmas deste CARF e por estar superado o entendimento aplicado pelas decisões paradigmas, impõe-se que não seja conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional nos termos do §10 do art. 67 do RI deste CARF, e se assim não o for, que não seja provido;

#### DO PEDIDO

- diante do exposto, uma vez analisados e exauridos os fundamentos de fato e de direito desta peça, a Recorrida REQUER com base no artigo §10 do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que não seja conhecido o recurso especial manejado pela Recorrente, haja vista que a tese defendida pelas decisões paradigmas está superada, não podendo servir de paradigma. Por amor ao debate, requer sucessivamente, caso seja conhecido o Recurso Especial da Fazenda Nacional, que seja negado provimento, haja vista o acórdão atacado estar em plena harmonia com o entendimento atual desta CSRF do CARF.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento de multa isolada, por falta de pagamento de IRPJ incidente sobre a base de cálculo estimada, apurada em fevereiro de 2000, calculada com base em balanços de suspensão ou redução, no valor de R\$ 3.708,27.

A multa isolada foi mantida na primeira instância, e afastada pela decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido).

Em seu recurso especial, a PGFN procura restabelecer a multa isolada.

A contribuinte suscita, em sede de contrarrazões, uma preliminar de não conhecimento do recurso especial, invocando o §10 do art. 67 do RICARF, com a alegação de que estaria superado o entendimento aplicado pelas decisões paradigmas.

Quanto a essa preliminar, é importante registrar que a regra regimental que tratava dessa questão de superação de tese pela CSRF (art. 67, §10, do Anexo II do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 256/2009) não foi reproduzida no RICARF atual, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em razão da dificuldade de se fixar um critério objetivo para a sua aplicação.

Uma decisão da CSRF bastaria para se considerar que determinada tese está superada? Quantas decisões seriam necessárias para isso? A decisão posterior teria que fazer menção expressa às decisões anteriores cuja tese foi superada?

Atualmente, o RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, com suas alterações posteriores, não mais fala que não servirá como paradigma o "acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF".

O que o regimento atual diz é que "não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente" (Art. 67, §15, incluído no atual RICARF pela Portaria MF nº 39, de 2016).

Verificar se o "próprio" acórdão paradigma foi ou não reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente é procedimento que não traz os mesmos problemas da regra regimental anterior.

Nesse passo, cabe registrar que nenhum dos dois acórdãos paradigmas foi reformado, conforme indica a página eletrônica do CARF, na consulta ao andamento dos processos correspondentes aos referidos acórdãos (Acórdão nº 108-06.004 - Processo nº 13826.000384/98-40; e Acórdão nº 108-06.571 - Processo nº 13409.000156/99-62).

Portanto, de acordo com as regras atuais, as referidas decisões não encontram óbice para servirem como paradigmas de divergência.

Desse modo, rejeito a preliminar de não conhecimento do recurso especial da PGFN.

Quanto ao mérito, vê-se que a interpretação adotada pelo acórdão recorrido é no sentido de que se não há tributo a ser exigido no ajuste (no caso, porque a contribuinte apurou prejuízo), também não há razão para exigir estimativas mensais, e nem para aplicar multa isolada pela falta de seu recolhimento.

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

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

Acórdão nº 9101-002.604

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1999, 2000, 2001

APLICABILIDADE DE SÚMULAS. IDENTIDADE ENTRE FATOS.

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

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

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

[...]

**Voto**

Conselheiro André Mendes de Moura

[...]

Mérito.



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

[...]

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

[...]

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

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

#### *Capítulo I*

#### *IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA*

#### *Seção I*

#### *Apuração da Base de Cálculo*

#### *Período de Apuração Trimestral*

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

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

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

#### *Lei nº 9.430, de 1996*

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a **tributação com base no lucro real** poderá optar pelo **pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada**, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado*

o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de*

*novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

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

(...)

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

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

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

A sanção tem base legal.

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

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

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

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

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

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

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

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

Correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

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

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

### **Declaração de Voto**

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Adoto os mesmos fundamentos acima transcritos, para dizer que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa referente ao ano-calendário de 2000 não fica prejudicada pelo fato de a contribuinte ter apurado prejuízo naquele ano, de não se estar exigindo débito de IRPJ em relação ao ajuste anual daquele período.

Finalmente, cabe registrar que o recurso voluntário continha argumentos cuja análise restou prejudicada em razão do que foi decidido na segunda instância, conforme aponta o próprio voto condutor do acórdão recorrido:

Por fim, deve ser ressaltado que fica prejudicada a análise dos demais argumentos tecidos pela recorrente, uma vez que a exigência deve ser integralmente cancelada.

Entre esses argumentos, está a alegação de que a contribuinte "compensou o IRPJ com o imposto a recuperar, relativo ao IR sobre aplicação financeira - processo administrativo nº 13403.000148/86-61 - no total de R\$ 7.510,41, informados em balancete sintético e razão analítico, tornando, assim, o imposto pago".



---

Uma vez decidido que a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa referente ao ano-calendário de 2000 não fica prejudicada pelo fato de a contribuinte ter apurado prejuízo naquele ano, os autos devem retornar à Turma Ordinária para apreciação das matérias cujo exame ficou prejudicado na fase anterior, em razão do que lá foi decidido.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para afastar o fundamento pelo qual o acórdão recorrido cancelou a multa isolada, determinando que os autos sejam devolvidos à Turma Ordinária para o exame das matérias suscitadas no recurso voluntário e não apreciadas naquela fase processual em razão do que lá foi decidido.

Em síntese, voto por DAR provimento ao recurso com retorno dos autos ao colegiado de origem.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo