



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10510.000364/2005-14
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-011.342 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 13 de abril de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO DO ESTADO DE SERGIPE S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001, 2002, 2004

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..

No caso em análise, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, pois não houve lançamento de multa de ofício de tributo devido no ajuste, não havendo que se falar em concomitância.

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, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Vanessa Marini Ceconello e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.342 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 10510.000364/2005-14

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão n.º 1201-001.180, de 05/03/2015, integrado pelo Acórdão de Embargos n.º 1201-001.881, de 19/09/2017, proferidos pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido foi assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

IRPJ MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA

A multa isolada reporta-se ao descumprimento de fato jurídico de antecipação, o qual está relacionado ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando o lucro real é apurado em 31 de dezembro de cada ano. Se a imputação de penalidade é feita após o encerramento do ano-calendário, o balanço final do exercício é prova suficiente para determinar o limite da multa cuja base não pode ultrapassar o valor do tributo, quando devido sob pena de descaracterizar sua natureza de multa imputada em razão de descumprimento de obrigação principal. Esse entendimento aplica-se exclusivamente às multas lançadas após o encerramento do respectivo ano-calendário.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DERAM provimento PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. O Conselheiro Marcelo Cuba Netto acompanhou o relator pelas conclusões.

Acórdão de Embargos n.º 1201-001.881:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

EMBARGOS. CONTRADIÇÃO. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. LIMITE.

Tendo sido reconhecido pelo acórdão embargado que é possível a exigência de multa por estimativa mensal não recolhida após o encerramento do ano-calendário, desde que a base de tal penalidade esteja limitada ao valor do tributo devido no momento do ajuste, é imprescindível o cancelamento da multa em relação a períodos em que fora apurado prejuízo fiscal pelo contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos opostos pelo sujeito passivo para cancelar integralmente a multa por estimativa referente às competências de: i) outubro de 2001; ii) junho a agosto, outubro e dezembro de 2002 e iii) julho e agosto de 2004, em razão de saldo negativo verificado nos anos de 2001, 2002 e 2004.

A decisão recorrida considerou que a multa isolada somente deve ser aplicada tendo por base o tributo devido ao final do período anual, devendo ser cancelada nos períodos em que houve prejuízo fiscal, no caso, os anos de 2001, 2002 e 2004.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional alega divergência jurisprudencial quanto à aplicação do inciso IV do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, defendendo que a base de cálculo da multa isolada corresponde ao valor das estimativas não pagas, sem qualquer limitação concernente ao tributo devido ao final do ano-calendário. Para comprovar a divergência, indicou os paradigmas nº 1102-000.984 e 1401-00.429.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 1.115 e ss. deu seguimento ao recurso especial interposto.

Intimado dos acórdãos de recurso voluntário e de embargos, o contribuinte interpôs recurso especial, ao qual foi negado seguimento e apresentou contrarrazões ao recurso especial da PGFN, arguindo a impossibilidade de conhecimento do recurso especial em razão de os paradigmas estarem ultrapassados pela jurisprudência da CSRF. No mérito, defendeu que a jurisprudência da CSRF é pacífica no sentido de que a base da multa isolada é limitada ao valor do tributo devido no momento do ajuste.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

A contagem dos prazos recursais para a Procuradoria da Fazenda Nacional é dada pela regra do artigo 79 do Anexo II do RICARF (com redação dada pela Portaria MF nº 39/2016), isto é, o Procurador da Fazenda Nacional considera-se pessoalmente intimado com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes desta data se der por intimado por ciência nos autos.

Os autos foram encaminhados em 29/05/2015 para a PGFN. A ciência ficta ocorreu em 28/06/2015, tendo os autos retornados em 03/07/2015, portanto, antes do termo final do prazo de quinze dias, previsto no artigo 68 do Anexo II do RICARF. O recurso fazendário é, portanto, tempestivo.

Quanto às contrarrazões, o contribuinte foi intimado do despacho que admitiu o recurso especial fazendário em 15/02/2016, tendo protocolado as contrarrazões em 29/02/2016, portanto, dentro do prazo de quinze dias previsto no artigo 69 do Anexo II do RICARF.

No que tange à comprovação da divergência, as contrarrazões apenas alegam que os paradigmas estão ultrapassados pela jurisprudência do CARF, o que, de plano, afasto tendo em vista, por exemplo, o Acórdão nº 9101-005.224, proferido em 11/11/2020, cuja ementa reproduzo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000, 2001

RECURSO ESPECIAL. CONTRARIEDADE À LEI. ALCANCE DA COGNIÇÃO. O exame da contrariedade à lei de regência em julgamento não unânime de recurso voluntário ou de ofício demanda a aferição das circunstâncias fáticas e da motivação da exigência, para definição de sua compatibilidade com a lei, e não está limitado aos argumentos desenvolvidos pela PGFN em seu recurso especial.

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.

Assim, quanto à comprovação da divergência, acolho a análise realizada no despacho de admissibilidade, cujas razões, em parte, transcrevo abaixo:

“Para comprovar o dissenso foram colacionados, como **paradigmas**, o **Acórdão n.º 1102-000.984**, de 04/12/2013 (ementa transcrita integralmente às fls. 1108/1109) e o **Acórdão n.º 1401-00.429**, de 26/01/2011 (ementa transcrita integralmente às fls. 1109/1110). Eis suas ementas, transcritas apenas no que pertine à presente análise:

1º Paradigma: Acórdão n.º 1102-000.984, de 04/12/2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...]

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. POSSIBILIDADE.

Incide multa de ofício sobre o valor do pagamento mensal de estimativas que deixar de ser efetuado.

Essa penalidade pode ser aplicada isoladamente, mesmo após o final do exercício, por expressa determinação legal.

[...]

2º Paradigma: Acórdão n.º 1401-00.429, de 26/01/2011:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

[...]

MULTAS ISOLADAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA.

Cabível lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base estimada, quando o sujeito passivo não efetuar o pagamento ou recolhimento integral da antecipação do imposto.

A leitura das ementas acima transcritas, conjuntamente com o exame do inteiro teor do acórdão recorrido e dos paradigmas, não deixa dúvidas sobre a divergência de entendimentos. Segundo o acórdão recorrido, existe uma limitação à base de cálculo das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, limitação essa correspondente

ao valor do tributo devido, apurado ao final do ano-calendário. Em sentido oposto, ambos os paradigmas reputaram correta a exigência das multas isoladas, sem a imposição de qualquer limitação a sua base de cálculo.”

Do mérito

Conforme exposto acima, o dissídio restringe-se base de cálculo para aplicação da multa isolada de que tratou o inciso IV do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, no período anterior à nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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

[...]

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

[...]

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;

Com a nova redação dada pela Lei nº 11.488/2007, a referida penalidade passou a ter o seguinte contorno:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

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

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

A alteração promovida resultou na redução do lançamento ao percentual de 50% das estimativas não pagas, efetuada pela decisão de primeira instância (DRJ).

Já o acórdão recorrido cancelou todo o lançamento de multa isolada nos anos-calendário de 2001, 2002 e 2004 em razão do prejuízo fiscal (ou saldo negativo de tributo?!), considerando que a base da multa isolada se limita ao tributo devido. Assim, o valor da multa a ser lançada se limitaria a 50% do tributo devido. Não havendo tributo devido, não haveria multa a ser lançada.

O primeiro ponto a ser analisado diz respeito à aplicação da Súmula CARF n.º 105, abaixo transcrita:

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Nos presentes autos, não há lançamento de multa de ofício sobre IRPJ apurado no ajuste anual, mas apenas o lançamento de multas isoladas, razão pela qual não há concomitância de aplicação das duas multas. Portanto, a referida súmula não se aplica ao caso em análise.

No que tange à aplicação da multa isolada sobre as estimativas não pagas, ainda que haja prejuízo fiscal ou base negativa, a redação do revogado inciso IV dispunha pela sua possibilidade, expressamente: *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.* (grifos meus)

Destarte, a existência de prejuízo fiscal não elide a aplicação da referida penalidade, por disposição expressa da lei. A alteração promovida pela Lei n.º 11.488/2007 manteve a redação, reiterando a possibilidade de aplicação da multa isolada, conforme disposto na alínea “b” do inciso II do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, abaixo transcrito:

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

[...]

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.

Neste sentido, cito, ainda, o Acórdão n.º 9101-005.155, cujas razões, em parte, adoto e transcrevo abaixo:

“[...]

Assim, com referência às multas isoladas aplicadas ao longo do ano-calendário 2003, cabe observar a inaplicabilidade da Súmula CARF n.º 105 (*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*), porque apesar de o lançamento se reportar a fatos geradores alcançados pela redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei n.º 9.430, de 1996, não houve exigência concomitante com multa de ofício proporcional aplicada sobre a CSLL devida no ajuste anual.

Quanto à possibilidade de aplicação das multas isoladas, quer em face da apuração de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL ao final do ano-calendário, quer em razão de seu lançamento depois do encerramento do ano-calendário, não mais prevalece o entendimento conferido pelo Colegiado *a quo* que ensejou o cancelamento das penalidades.

Esta Conselheira já proferiu votos favoráveis ao entendimento defendido pela PGFN, condutores dos Acórdãos n.º 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 desta Turma, retratada nos seguintes julgados:

[...]

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 n.º 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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

Lei n.º 9.430, de 1996 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei n.º 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei n.º 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 vênia 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, 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. Neste sentido é o voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão2:

1 Lei n.º 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei n.º 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de

elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

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

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

b) determinar o lucro real.

[...]

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

VI - (Revogado pela Lei n.º 9.718, de 1998)

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

VIII – o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do DecretoLei

nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

Conclui-se, daí, que o legislador estabeleceu a possibilidade de a penalidade ser aplicada mesmo depois de encerrado o ano-calendário correspondente, e ainda que evidenciada a desnecessidade das antecipações, nesta ocasião, por inexistência de IRPJ ou CSLL devidos na apuração anual.

Para exonerar-se da referida obrigação, cumpria à contribuinte levantar balancetes mensais de suspensão, e evidenciar a inexistência de base de cálculo para recolhimento das estimativas durante todo o ano-calendário.

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

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas.

Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subsequentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

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

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art.

44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)

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

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

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados".

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 superam 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:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, 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 inexistir 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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.

Em tal contexto, afastado o fundamento final que orientou o acórdão recorrido, efetivase o restabelecimento da exigência.”

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas