



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10670.001153/2004-77  
**Recurso nº** 162.445 Voluntário  
**Acórdão nº** 1801-00.265 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 05 de julho de 2010  
**Matéria** AI - IRPJ - Multa Isolada  
**Recorrente** INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS ITACOLOMY S/A  
**Recorrida** DELEGACIA DE JULGAMENTO NO RIO DE JANEIRO/RJO I -

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

Ano-calendário: 2002

RENDIMENTOS. MÚTUO ENTRE COLIGADAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

Os rendimentos obtidos em operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas devem ser acrescidos à receita bruta para cálculo da base de incidência das estimativas mensais.

BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DO IMPOSTO. EMPREENDIMENTOS JUNTO À SUDENE

O benefício fiscal de redução do imposto previsto no artigo 14 da Lei nº 4.239, de 1963, foi extinto a partir de 1º de janeiro de 2001 (MP 2.199, de 2001, art. 2º). *In casu*, a interessada somente veio a ter novamente reconhecido o direito ao benefício de redução de imposto, em 13 de fevereiro de 2003, por ato próprio do Delegado da DRF em Montes Claros/MG, razão pela qual, no ano-calendário 2002, não fazia jus à redução do imposto.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2002

FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. CONSTATAÇÃO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. INCIDÊNCIA DE MULTA ISOLADA.

A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo sendo passível de ser exigida em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever - não observado - de recolher antecipações, mediante estimativas.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presente autos.

Acordam os membros do colegiado, Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os conselheiros Guilherme Polastri Gomes, André Almeida Blanco e Rogério Garcia Peres que davam provimento ao recurso. O Conselheiro André Almeida Blanco apresentará declaração de voto.

  
ANA DE BARROS FERNANDES - Presidente

  
MARIA DE LOURDES RAMIREZ - Relatora

EDITADO EM: 20 DEZ 2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carmem Ferreira Saraiva, Guilherme Polastri Gomes, Maria de Lourdes Ramirez, André Almeida Blanco, Rogério Garcia Peres e Ana de Barros Fernandes.

## Relatório

Trata-se de auto de infração à legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, (fls. 04 a 11) que constituiu o crédito tributário no valor total de R\$ 525.992,14, correspondente à multa de ofício exigida isoladamente, tendo em conta a apuração, no ano-calendário 2002, das seguintes irregularidades assim descritas na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do Auto de Infração – fls. 06 a 08 e anexos integrantes às fls. 12 a 16:

“( )

### 001 - MULTAS ISOLADAS

#### FALTA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ SOBRE BASE DE CÁLCULO ESTIMADA

Nas verificações referentes à apuração das estimativas mensais constatou-se o recolhimento a menor da (estimativa do IRPJ nos períodos de março/2002 a dezembro/2002

Verificou-se que o contribuinte, que optou pela apuração anual do IRPJ, no ano calendário 2002, estando obrigado ao recolhimento do imposto de renda mensal por estimativa, incorreu nas seguintes infrações/incorrekções:

1) não incluiu, na base de cálculo do IRPJ devido mensalmente com base na receita bruta e acréscimos, os valores referentes a juros recebidos sobre operações com coligadas, registrados na conta contábil 720.12;

2) no período de apuração maio/2002, utilizou-se, indevidamente, de benefício de redução no percentual de 37,5% sobre a venda de leite pré-condensado, no valor de R\$ 42.968,25 - que consta do ANEXO 1 - CÁLCULO DA ISENÇÃO/REDUÇÃO IRPJ do demonstrativo CÁLCULO POR ESTIMATIVA - IRPJ apresentado pelo contribuinte;

3) quando da apuração da isenção do IRPJ mensal, que consta do mesmo anexo do demonstrativo apresentado pelo contribuinte, não deduziu da base de cálculo (receita isenta mensal), o valor de R\$ 20.000,00 mensais para cálculo do adicional à alíquota de 10%. Assim, o valor da isenção restou majorado em R\$ 2.000,00 (dois mil reais) a cada período de apuração.

Em fiscalização anterior em que foi lavrado o auto de infração 10670.001327/2002-30, o contribuinte apresentou como justificativa para a não inclusão dos juros sobre operações de mútuo com coligadas na base de cálculo do IRPJ antecipado mensalmente, uma possível equiparação deste tipo de receita à aplicação financeira de renda fixa, as quais conforme o art. 225 do RIR/99, não são incluídas na antecipação mensal. Todavia, a não inclusão destes valores na base de cálculo do IR mensal é indevida, uma vez que tais receitas somente são equiparadas às operações de renda fixa para fins de incidência do Imposto de Renda na Fonte, conforme preceituado no caput do art. 70 da Lei 8.981, de 20/01/1995. O artigo 4º da Instrução Normativa SRF 93/97 dispõe que "serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:

I - os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuaria for instituição autorizada funcionar pelo Banco Central do Brasil".

Assim sendo, tais receitas foram incluídas na apuração das estimativas mensais.

Com relação ao benefício de redução, conforme consta da representação fiscal constante do processo 10670.000181/2004-77 - cópia as folhas 76 a 80, o contribuinte está desacobertado do referido benefício no período de 1º de janeiro de 2001 a 16 de julho de 2002, em razão do disposto no art. 3º da Medida Provisória nº 2.199 de 24/08/2001 e regulamentações do Decreto nº 4.213, de 26/04/2002. Merece destaque o fato do Contribuinte não haver se utilizado do benefício de redução na apuração anual do IRPJ, conforme se constata na análise da ficha 10 da DIPJ/2003 (folha 81). A exclusão do benefício de redução consta do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA DEDUÇÃO INDEVIDA DE INCENTIVO FISCAL DE ISENÇÃO/REDUÇÃO - 2002.

O art. 542 do Decreto nº 3000, RIR/99, que trata do adicional do imposto de renda dispõe: -"A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 3º, 1º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 4º)". Quando da apuração do benefício de isenção e redução mensal, o contribuinte deveria ter aplicado a alíquota de 10% sobre a parcela da receita isenta mensal apurada excedente ao valor de R\$ 20.000,00. Todavia o contribuinte aplicou a alíquota de 10%, referente ao adicional, sobre a totalidade da receita isenta mensal apurada, adotando critério diverso daquele utilizado para a apuração do adicional devido sobre a estimativa mensal. Através deste expediente o contribuinte aumentou, indevidamente, o valor da isenção/redução mensal em R\$ 2.000,00 (dois mil reais). A exclusão dos valores indevidos também constam do DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DA DEDUÇÃO INDEVIDA DE INCENTIVO FISCAL DE ISENÇÃO/REDUÇÃO - 2002, que é parte integrante deste auto de infração.

Os valores lançados através do presente auto de infração constam do DEMONSTRATIVO DA MULTA SOBRE ESTIMATIVA NÃO RECOLHIDA, APUPADA COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS, que constitui parte integrante do presente auto de infração.

Data		Valor Multa Isolada
31/03/2002	R\$	53.611,84
30/04/2002	R\$	52.628,81
31/05/2002	R\$	54.514,24
30/06/2002	R\$	55.031,99
31/07/2002	R\$	55.887,63

31/08/2002	R\$	48.707,99
30/09/2002	R\$	49.842,28
31/10/2002	R\$	51.344,56
30/11/2002	R\$	52.417,24
31/12/2002	R\$	52.005,56

Enquadramento Legal:

Arts. 222, 841, incisos III, IV, VI e parágrafo único, 843, e 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/99.

A empresa foi cientificada do lançamento, na pessoa de seu representante legal e em 14/12/2004 protocolizou a impugnação de fls. 106 a 111 alegando, em síntese, que o pagamento por estimativa e a apuração da respectiva base de cálculo sujeitar-se-iam, no período dos mútuos, ao disposto nos artigos 222 e seguintes do RIR/2001, e que teria obedecido ao disposto no § 1º do art. 225 do Decreto 3.000, de 26.03.99.

Afirma que, ao se admitir que os juros devessem ser acrescidos à base de cálculo, seria imperiosa a dedução do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Alega que o benefício fiscal de isenção de 50% do imposto de renda para as empresas industriais e agrícolas que estivessem operando na área da SUDENE, não teria sido revogado e que o art. 14 da Lei nº. 4.239, de 27.06.63, ao conceder isenção por prazo certo e em função de determinadas condições, não poderia ser revogado ou modificado por outra lei, fazendo juntar os documentos de fls.112/122.

Pelo Acórdão nº. 12-15.191, de 26/07/2007 (fls. 128 a 134), a 1ª. Turma de Julgamento da DRJ no Rio de Janeiro/RJOI julgou o lançamento parcialmente procedente.

Inicialmente aquela autoridade alertou que o item “compensação indevida no período de apuração (maio/02), face à correção monetária de crédito relativo a pagamento indevido incorretamente efetuado” não teria sido objeto de lançamento no presente processo.

No mérito, em relação aos valores auferidos a título de juros sobre contratos de mútuo com empresas coligadas, afirmou que mútuo não se equipara a aplicação financeira, por ausência de disposição legal nesse sentido e que o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 93/97, deixaria claro que os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligados devem compor a base de cálculo no mês em que forem auferidos.

Observou que a competência para reconhecimento e concessão de benefício de redução de imposto é da Receita Federal, nos termos do artigo 16 da Lei nº 4.219, de 1963 e que à SUDENE caberia apenas a concessão do benefício de isenção do imposto, como dispõe o artigo 37 da Lei nº. 5.508, de 1968.

Nesse contexto o artigo 553 do Decreto nº 3000, de 1999 – RIR/99, estabeleceu que a pessoa jurídica que mantivesse em operação empreendimento industrial ou agrícola na área da SUDENE deveria apresentar requerimento ao Delegado da Receita Federal de sua jurisdição solicitando o benefício à redução do imposto de renda, demonstrando o atendimento às condições mínimas para o gozo do favor fiscal, observando, ainda, que o direito da contribuinte de usufruir de benefício, até 2.013, teria sido adquirido apenas em relação ao benefício de isenção, preconizado no artigo 13 da Lei nº. 4.239/63, e não em relação ao benefício de redução, previsto no artigo 14 do mesmo diploma legal, cuja única exigência seria o imprescindível reconhecimento do benefício pelo Delegado da Receita Federal titular da jurisdição.

Consignou que o benefício de redução do imposto e adicionais não restituíveis foi extinto a partir de 1º de janeiro de 2001 pelo artigo 2º da MP nº. 2.058, de 2000, com exceção daqueles que viessem a ser considerados pelo Poder Executivo como prioritários para o desenvolvimento regional e que, no presente caso, somente em 13/02/2003 teria sido editado o Ato Declaratório Executivo DRF/MCR/MG nº 036, de 13.02.2003 que reconheceu o benefício de redução de imposto à interessada.

Logo, o Auto de Infração estaria correto, pois a interessada estaria sem cobertura do referido benefício no período de 1º de janeiro de 2001 a 16 de julho de 2002 e, portanto, a multa isolada em face do não pagamento do IRPJ estimado incidente sobre as bases de cálculo seria devida, com a competente redução, para 50%, nos termos do artigo 14 da Lei nº. 11.488, de 2007, combinado com o artigo 106, II do CTN, conforme demonstrativo ao final do voto (fl. 134).

Cientificada, em 24/08/2007, do Acórdão da DRJ no Rio de Janeiro/RJOI (conforme comprova o AR de fl. 139), a contribuinte interpôs, em 24/09/2007, Recurso Voluntário em face deste Colegiado, no qual reitera todos os argumentos expendidos na impugnação, acrescentando que a multa isolada não poderia ser aplicada após o encerramento do ano-calendário, com a apuração e o recolhimento dos tributos devidos com base no balanço anual e entrega das respectivas declarações, conforme ilustraria a jurisprudência administrativa colacionada, pugnando, ao final, pelo cancelamento da autuação, ou, em suas palavras “... sucessivamente, se assim não for decidido, para se determinar a incidência sobre a diferença entre o imposto anual e o apurado por estimativa, se houver, procedendo-se à indispensável liquidação, para esta quantificação.”

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

## MÉRITO

Cumpre, inicialmente, consignar que não tem amparo legal algum o procedimento adotado pela recorrente de não incluir, nas bases de cálculo das estimativas mensais, os valores dos mútuos pactuados com empresas do mesmo grupo, ao argumento de que tais operações estariam equiparadas às operações financeiras de renda fixa, pois assim teria ficado definido pelo artigo 70 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

Não tem guarida tal entendimento. O Legislador Ordinário apenas e exclusivamente elegeu o mútuo como grandeza, como base de cálculo para incidência de IRRF. Não há, por esta razão, motivo para se equiparar o mútuo a uma aplicação financeira de renda fixa, para fins de determinar a base de cálculo do IRPJ que é tributo distinto do IRRF. É o que se verifica da leitura do *caput* mencionado do dispositivo legal:



*Art. 70. As operações de mútuo e de compra vinculada à revenda, no mercado secundário, tendo por objeto ouro, ativo financeiro, continuam equiparadas às operações de renda fixa para fins de incidência do imposto de renda na fonte*

Nem se diga que houve interpretação equivocada da recorrente, pois o comando legal é claro, nele não se encontrando qualquer omissão, obscuridade ou lacuna que mereça ou necessite de interpretação que não seja a literal.

Ademais, como bem ressaltou a autoridade julgadora de 1ª Instância, há comando normativo expresso no sentido de que os valores auferidos em operações de mútuo entre empresas do mesmo grupo devem integrar a base de cálculo para incidência das estimativas mensais.

IN SRF nº. 93, de 24 de dezembro de 1997, art. 4º:

*Art.4º. Serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive:*

*- os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;*

Quanto ao IRRF incidente sobre os rendimentos auferidos com operações de mútuo, sua dedução só é admitida quando forem adimplidas duas condições: (i) restar comprovada a sua efetiva retenção e recolhimento e, (ii) quando comprovado, também, que os rendimentos que deram origem à retenção foram oferecidos à tributação. O ônus dessa prova compete ao contribuinte que, *in casu*, deixou de fazê-lo.

No que toca ao gozo do benefício de redução do imposto de se consignar que a recorrente pretende, uma vez mais, dar interpretação própria aos comandos legais que regem a matéria ao atribuir ao benefício de redução de imposto, a que se refere o artigo 14 da Lei nº. 4.239, de 1963, as mesmas peculiaridades atribuídas pelo Legislador ao benefício de isenção de imposto, previsto no artigo 13 do mesmo diploma legal.

Nesse contexto, cumpre trazer à colação tais dispositivos.

Lei nº. 4.239, de 27 de junho de 1963.

*Aprova o Plano Diretor do Desenvolvimento do Nordeste para os anos de 1963, 1964 e 1965, e dá outras providências.*

### *CAPÍTULO III*

#### *Dos incentivos fiscais*

*Art. 13. Os empreendimentos industriais e agrícolas que se instalarem na área de atuação da SUDENE, até o exercício de 1968, inclusive, ficarão isentos de imposto de renda e adicionais não restituíveis, pelo prazo de 10 anos, a contar da entrada em operação de cada empreendimento.*

*Art. 14. Até o exercício de 1973 inclusive, os empreendimentos industriais e agrícolas que estiverem operando na área de atuação da SUDENE à data da publicação desta lei, pagarão com a redução de 50% (cinquenta por cento) o imposto de renda e adicionais não restituíveis.*

(destaques acrescidos)

*In casu*, o que se está a analisar é o benefício de redução do imposto a que se refere o artigo 14.

Destaque-se que a competência para o reconhecimento do benefício de redução do imposto a que alude o artigo 14 acima transcrito cabe à Receita Federal, mediante a apresentação, pelo interessado, de documento fornecido pela SUDENE, no sentido de cumprir as exigências para o seu gozo, conforme disciplinou o art. 16 do mesmo diploma legal:

*Art. 16 A SUDENE, mediante as cautelas que instituir, fornecerá, as empresas interessadas, declaração de que satisfazem as condições exigidas para o benefício da isenção a que se refere o artigo 13, ou da redução prevista no artigo 14, documento que instruirá o processo de reconhecimento pelo Diretor da Divisão do Imposto de Renda, do direito das empresas ao favor tributário.*

A Lei nº 5.508, de 11 de outubro de 1.968, em seu artigo 37, atribuiu competência à SUDENE para reconhecer apenas o benefício de isenção do imposto de renda previsto no art. 13 da Lei nº 4.239, de 1963, permanecendo com a Secretaria da Receita Federal a competência para reconhecer o benefício de redução do imposto de renda prevista no artigo 14.

*Art. 37. Os benefícios previstos no art. 13 da Lei nº 4.239, de 27 de junho de 1963, modificado pelo art. 34 desta Lei, uma vez reconhecidos pela SUDENE, serão comunicados às Delegacias Regionais e Seccionais do Imposto de Renda para tomarem conhecimento da concessão.*

(destaques acrescidos)

Disciplinando a matéria, o artigo 553 do Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999 — Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), reeditando a norma inserida nos regulamentos anteriores, estabeleceu que o direito à redução do imposto de renda em relação ao empreendimento industrial ou agrícola que a pessoa jurídica mantiver em operação na área de atuação da SUDENE, será reconhecido pelo Delegado da Receita Federal, mediante requerimento da pessoa jurídica interessada, o qual deverá ser instruído com a mencionada declaração expedida pela SUDENE atestando que estariam satisfeitas as condições mínimas para o gozo do favor fiscal.

Tratando-se, o benefício em questão, de redução de imposto e não de isenção, fica afastada a argumentação da interessada de que teria o direito adquirido ao benefício até o ano de 2.013, uma vez que o comando legal regulador não poderia ser modificado ou revogado por outra lei, nos termos do artigo 178 do CTN, ora reproduzido:

*Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou*



*modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104*

Não havendo impedimento legal para modificação das regras para concessão, gozo e cálculo do benefício de redução do imposto previsto no artigo 14 da Lei nº. 4.239, de 1963, a Lei nº 9.532/97, no artigo, 3º, § 2º, incisos I, II e III e § 3º, determinou que os benefícios fiscais de redução do imposto de renda e adicionais não restituíveis de que trata o art. 14 da Lei nº 4.239, de 1963, e alterações posteriores, passassem a ser calculados nos percentuais de 37,5% (de 01/01/1998 a 31/12/2003), 25% (de 01/01/2004 a 31/12/2008) e 12,5% (de 01/01/2009 a 31/12/2013), ficando extintos a partir de primeiro de janeiro de 2014.

Em nova modificação legislativa a Medida Provisória nº. 2.058, de 14/12/2000, posteriormente reeditada sob o nº. 2.199, de 24 de agosto de 2001, determinou, no artigo 2º, a extinção de tal benefício a partir de 1º de janeiro de 2001, com exceção daqueles considerados pelo Poder Executivo como prioritários para o desenvolvimento da região:

MP 2.199 de 24/08/2001

*Art. 2º. Fica extinto, relativamente ao período de apuração iniciado a partir de 1º de janeiro de 2001, o benefício fiscal de redução do imposto sobre a renda e adicionais não restituíveis, de que trata o art. 14 da Lei Nº. 4.239, de 27 de junho de 1963, e o art. 22 do Decreto-Lei Nº. 756, de 11 de agosto de 1969, exceto para aqueles empreendimentos dos setores da economia que venham a ser considerados, pelo Poder Executivo, prioritários para o desenvolvimento regional, e para os que têm sede na área de jurisdição da Zona Franca de Manaus.*

De se ressaltar que, de acordo com o artigo 2º da E.C. nº. 32/2001, as Medidas Provisórias que não foram convertidas em lei até a data de sua promulgação continuam em vigor até que o Congresso Nacional as converta em Lei ou as rejeite.

Tendo em conta que o empreendimento da interessada não foi considerado prioritário para o desenvolvimento daquela região por qualquer ato do Poder Executivo o benefício de redução de imposto de que gozava cessou em 31/12/2000, pela extinção do benefício determinada pela MP 2.199, de 2001. A interessada somente veio a ter novamente reconhecido o direito ao benefício de redução de imposto, pelo Ato Declaratório Executivo DRF/MCR/MG nº 36, em 13 de fevereiro de 2003, razão pela qual, no ano-calendário 2002, não fazia jus à redução do imposto.

Como último argumento a defesa afirma não ser cabível a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário, depois de apurado e recolhido o tributo devido, colacionando jurisprudência administrativa deste Órgão Colegiado para ilustrar sua tese.

Entretanto, esta Relatora considera que a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas é devida em qualquer caso.

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. Tal penalidade não se confunde com a multa aplicável sobre o montante devido de imposto ou contribuição apurado ao final do período de apuração, pois esta última visa punir a absoluta falta de pagamento de tributo, obrigação



principal. Como se verifica as hipóteses de incidência são distintas, o que torna os ilícitos distintos e inconfundíveis.

Ambas as penalidades - a multa exigível no caso de falta de pagamento sobre o IRPJ apurado e devido ao final do período de apuração e a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativas - são aplicáveis por se tratarem, ambas as situações, de infrações diversas, com hipóteses de incidência distintas: (i) no caso da multa de ofício exigida juntamente com o tributo ou a contribuição não pagos, o fato ilícito que sustenta a imputação é a falta de pagamento e a falta de declaração ou declaração inexata do tributo ou contribuição devidos ao final do período de apuração anual; (ii) no que diz respeito à multa isolada, a ilicitude decorre da falta de recolhimento das estimativas mensalmente devidas no curso do ano-calendário.

Extraio tal entendimento da própria Lei 9.430/96, cujo artigo 44, base legal do artigo 957 do RIR/99 transcrevo, em sua redação original:

Lei nº. 9.430, de 26 de dezembro 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, 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,*

A Lei nº. 11.488, de 15 de junho de 2007 deu nova redação ao artigo 44 acima transcrito:

#### Redação Modificada

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

*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;*



*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.*

No que importa à presente análise a nova redação dada ao dispositivo legal promoveu sutil alteração apartando as infrações distintas em incisos distintos e alterando, apenas, o valor da multa isolada, originariamente exigida na alíquota de 75%, reduzindo-a para 50%, o que foi observado pela autoridade julgadora “*a quo*” que, em respeito ao princípio da retroatividade benigna consagrado no artigo 106 do CTN, exonerou a diferença do crédito tributário exigido com base na alíquota anterior. Mas o conteúdo jurídico, propriamente dito, do dispositivo legal não foi alterado.

Nesse contexto o conteúdo jurídico, a dicção do dispositivo não deixa margem de dúvida acerca do seu alcance. A aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo, ou seja, é aplicável em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado - de recolher antecipações, mediante estimativas, pouco importando se estas possuem apenas um caráter provisório, pois o que se busca é punir a conduta do contribuinte que, espontaneamente, abandonou a regra geral de tributação - lucro real trimestral, sem respeitar o requisito para o ingresso na sistemática do lucro real anual, cujas estimativas mensais antecipatórias são de recolhimento imprescindível.

O contribuinte que deixa de recolher a estimativa está descumprindo norma específica quanto ao regime de antecipação, prevendo a lei punição para tal ato – multa isolada. Aquele que deixa de pagar o imposto devido ao final do período de apuração também descumpre norma específica, o dever de recolher a obrigação principal, para o qual a Lei prevê a multa de ofício (75%) que será exigida juntamente com o valor do imposto não recolhido.

Entretanto, pode ocorrer de um mesmo contribuinte incidir nos dois tipos. Deixar de recolher as antecipações obrigatórias, sujeitando-se à penalidade da multa isolada, e, conjuntamente, deixar de recolher o imposto apurado ao final do ano-calendário, sujeitando-se ao recolhimento deste imposto acrescido da multa de ofício de 75%.

Há, inclusive, jurisprudência administrativa a referendar o entendimento aqui adotado:

*RECURSOS DE OFÍCIO - IRPJ – ESTIMATIVAS – Cabível o lançamento de multa de ofício isolada na falta de recolhimento de estimativas, quando o lançamento se dá depois de encerrado o ano-calendário correspondente [Acórdão 101-96176 - PRIMEIRA CÂMARA - Data da Sessão: 24/05/2007 - Relator: Caio Marcos Cândido].*

*CSLL – MULTA ISOLADA – EXIGIDAS, CONCOMITANTEMENTE, NO LANÇAMENTO – Por se tratar de hipóteses legais distintas, são cabíveis, no lançamento de ofício, a aplicação de multa exigida isoladamente, por falta de recolhimento dos valores devidos por estimativa, bem como as que se exigem juntamente com o imposto ou contribuição que forem apurados no procedimento fiscal (Inciso II parágrafo 1º, do artigo 44 da Lei 9430) Contudo, nos termos da alínea c, do*

*inciso II do artigo 106 do CTN deverá ser aplicado o coeficiente de 50%, veiculado no artigo 18 da MP303/2006 [Acórdão 108-08962 - OITAVA CÂMARA - Data da Sessão: 17/08/2006 - Relator: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro].*

*MULTA DE OFÍCIO – MESMA BASE DE CÁLCULO – APLICAÇÃO EM DUPLICIDADE – O lançamento de duas multas de ofício, sobre a mesma base de cálculo, é possível, visto tratar-se de duas infrações à lei tributária, tendo por consequência a aplicação de duas penalidades distintas [Acórdão 101-96049 - PRIMEIRA CÂMARA - Data da Sessão: 28/03/2007 - Relator: Caio Marcos Cândido].*

Procedente, portanto, *in casu*, a aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ.

Por todo o exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso.

  
MARIA DE LOURDES RAMIREZ - Relatora



## **Declaração de Voto**

Conselheiro André Almeida Blanco.

Pedi vista dos autos em mesa, com apoio no art. 58, IV, parágrafos 3º e 4º do Regimento Interno do CARF, para melhor analisar a procedência da aplicação da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ.

De se analisar se “a aplicação da multa isolada independe da apuração de resultado positivo sendo passível de ser exigida em qualquer situação, com ou sem base de imposto final, bastando apenas que se constate o dever – não observado - de recolher antecipações, mediante estimativas”.

Me parece que não. Explico.

Havendo tributo a ser pago, a multa isolada deve se limitar ao valor da provisão do tributo. A presente regra tem razão de ser no fato de que o lançamento deverá ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço, já que encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada; a estimativa existe para substituir o imposto, durante o ano-calendário, quando ainda não se conhece o seu valor. O mesmo tratamento se reserva à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

 11

Assim, encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada havendo prejuízo ou resultado nulo, descabe o lançamento da multa isolada com base em estimativa.

Nesse sentido o Acórdão no. 9101-00.167 da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, proferido em sessão de 15 de junho de 2009, nos autos do Processo no. 10140.000532/2003-57 (Recurso Especial do Procurador no. 103-138.442), relativo ao IRPJ E OUTRO - MULTA ISOLADA.

Do aresto destaco seu fundamento relativamente à esta matéria e reproduzo *in verbis*:

*“Além disso, a CSLL no ano-calendário de 1999, Exercício de 2000, é descabida porque a empresa apurou crédito de CSLL no período, estando correto o entendimento do relator do aresto ocorrido a respeito.*

*O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição apurada no encerramento do ano-calendário, e não sobre o valor calculado em base estimada no curso do ano-calendário de correspondência, de sorte que é insubsistente a aplicação da referida multa diante da falta de estimativa se a contribuinte recolhe, ao longo do ano, valor igual ou superior ao apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.*

*Não tenho dúvida de que, no curso do ano-calendário, a multa é calculada por estimativa com base na receita bruta que, aí, é a sua base de cálculo*

*Todavia, encerrado o período base, levantado o balanço e apurado o lucro líquido do período, feita a provisão do imposto, emerge sobranceiro o conceito de tributo referido no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que deve prevalecer como limite para a base de cálculo da multa isolada. Ou seja, a multa isolada não poderá exceder esse valor.*

*Com efeito, o art. 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a multa de ofício incide sobre o valor do tributo ou diferença de tributo. Enquanto não determinado esse valor, a multa por falta de recolhimento de estimativa, sem levantamento de balanço de suspensão, é calculada por estimativa, com base na receita bruta. Encerrado o ano calendário sem que o fisco tenha lançado a multa isolada, e, se o balanço do exercício apontar prejuízo ou resultado nulo, descabe o lançamento da multa isolada com base em estimativa. Havendo tributo a ser pago, a multa isolada limitar-se-á ao valor da provisão do tributo. E isto porque o lançamento terá de ser feito com base e limite no tributo apurado em balanço, não mais por estimativa, já que ela existe para substituir o imposto, durante o ano-calendário, quando ainda não se conhece o seu valor. O mesmo tratamento se reserva à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

*Este o entendimento contido no Acórdão CSRF/01-05.201, de 14/03/2005, no julgamento do Recurso 108-132 915.”*



Do resultado deste recente julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e de outra parte do voto condutor dessume-se que esta é a posição assentada no âmbito do CARF, consolidando a melhor jurisprudência desta casa. Senão vejamos:

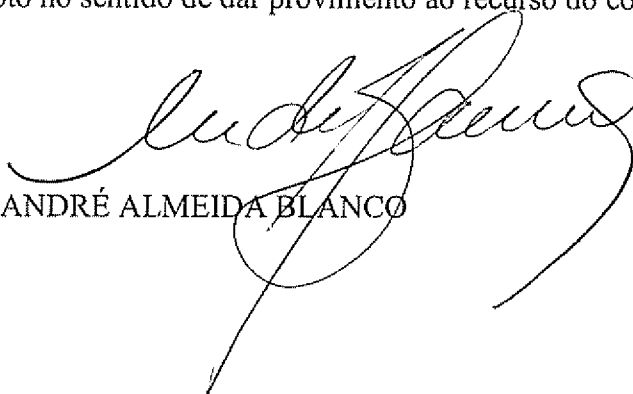
*"Por outro lado, é verdade que o Conselho de Contribuintes, inicialmente, teve interpretações divergentes em suas Câmaras sobre algumas hipóteses de incidência da multa isolada, até que, no julgamento do Recurso 108-130.096, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão CSRF 01-04.915, de 12/04/2004, em voto condutor do ilustre Conselheiro José Clóvis Alves, pacificou diversas situações ali tratadas*

*Posteriormente, outros julgados desta Turma consolidaram o entendimento então adotado.*

*Aperfeiçoando ainda mais essa unificação de jurisprudência outros acórdãos do Colegiado, como, v.g., o Acórdão nº CSRF/01-05.652, de 27/03/2007, do ilustre Conselheiro Marcos Vinicius Neder de Lima, quando do julgamento do Recurso nº 108-133.750.*

*No "leading case", o relator, com recurso aos princípios da razoabilidade, do fato consumado (lucro real anual), da proporcionalidade e com vista ao disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), em minuciosa motivação, interpretou o inciso IV do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96 subordinando-o ao disposto no "caput" do dispositivo, e examinando diversas situações fáticas com apresentação de soluções para cada hipótese levantada "*

Com base nestas razões e com apoio na jurisprudência do CARF apontada, tomo a liberdade de divergir da Ilustre Relatora MARIA DE LOURDES RAMIREZ, com a devida vênia, e voto no sentido de dar provimento ao recurso do contribuinte.

  
ANDRÉ ALMEIDA BLANCO