

Multa isolada por não recolhimento de estimativas mensais

Na coluna de hoje abordaremos uma questão bastante peculiar a respeito da penalidade por descumprimento da obrigação de recolhimento de estimativas mensais na sistemática da apuração do IRPJ pelo Lucro Real, qual seja: a possibilidade de cobrança de multa isolada pelo não pagamento de estimativas as quais foram incluídas em programa de parcelamento para seu adimplemento perante os



Thais de Laurentiis
Professora

É consabido que as pessoas jurídicas tributadas com base no Lucro Real,

optantes pelo regime de apuração anual, estão legalmente obrigadas a antecipar, no curso do ano-calendário, o imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) devido em bases estimadas (cf. o artigo 2º, da Lei n. 9.430/96). Trata-se do recolhimento mensal das conhecidas estimativas, sendo que, ao final do período anual, quando se torna possível apurar o lucro tributável, realizar-se-á o ajuste entre o valor recolhido por estimativa e o montante efetivamente devido à União Federal a título de IRPJ.

Nesse sentido, o recolhimento por estimativa traduz-se em técnica de arrecadação de tributos, decorrente de norma administrativa tributária, por meio da qual o Fisco impõe o adimplemento antecipado da obrigação principal, a qual, no entanto, somente se concretizará no momento da ocorrência do fato impositivo (31 de dezembro), quando todo o valor já recolhido se transmuda em crédito passível de compensação com o *quantum* efetivamente devido.

Diante de tal realidade, o legislador ordinário, estabeleceu como penalidade específica *multa isolada* para o *pagamento que deixar de ser efetuado mensalmente a título de estimativa*, a qual se encontra capitulada no artigo 44, II, alínea "b" da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

"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:

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

b) na forma do art. 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."

Diante deste contexto normativo, alguns casos chegam ao Carf em razão de a administração tributária verificar a inexistência de pagamentos alusivos às estimativas do IRPJ devidas ao longo de determinado ano-calendário. Porém, nesses casos, também se constata que, antes do início da fiscalização, o contribuinte promoveu a inclusão desses valores devidos a título de estimativa em parcelamento tributário (normalmente restando demonstrado também a inclusão no parcelamento dos juros e a multa de mora devidos pelo pagamento a destempo das estimativas). Assim, o contribuinte comprova que as estimativas realmente encontram-se parceladas.

A dúvida que exsurge, então, é se o parcelamento dos débitos de estimativa faz cair a cobrança de multa isolada pelo seu não pagamento.

O assunto não é completamente pacífico no Carf.

Em sentido contrário às pretensões dos contribuintes que acionam o contencioso administrativo fiscal, podemos citar o Acórdão 1201-002.072.

Nesse julgamento, tomando como base o conteúdo do Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, o colegiado entendeu que não pode prosperar a cobrança do IRPJ apurado no período anual, o qual foi efetivamente parcelado, anteriormente ao lançamento de ofício. Entretanto, quanto às multas isoladas, o entendimento foi diverso. Julgou-se que elas deveriam ser mantidas, sob as seguintes razões: *"pelo que consta no parecer citado, as estimativas, embora declaradas em DCTF retificadora, não foram pagas, nem tampouco parceladas como tal. O débito efetivamente parcelado constituiu-se no tributo em si, uma vez encerrado o período de apuração quando da inclusão dele no programa de parcelamento"*.

No Acórdão 1301-002.654, com caso concreto um pouco diverso, o colegiado validou a revisão efetuada pela autoridade fiscal, para desconsiderar os parcelamentos de estimativa, por força de vedação expressa prevista no artigo 14 da Lei 10.522/2002. Ato contínuo, julgou que a falta de pagamento das estimativas mensais no prazo legal está sujeita ao pagamento da multa isolada de 50% daquele imposto devido.

Ainda sobre o tema, um contribuinte levou ao Carf situação em que *"(...) restou demonstrado e comprovado, que os débitos de estimativas de IRPJ, referentes aos meses de março/2016 e abril/2016, foram devidamente regularizados através de parcelamento, o qual restou celebrado anteriormente ao lançamento realizado"*. No voto que foi seguido pela unanimidade dos membros do colegiado, argumentou-se que a multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas não se confunde com a

apuração e/ou liquidação do tributo apurado pelo lucro real. E o que a contribuinte em verdade incluiu em parcelamento foram os valores declarados na DCTF, que ao final seriam apuradas no lucro real base anual. Entendeu-se, assim, que o parcelamento, cujo pedido somente se deu em 2017, não pode ser interpretado como pagamento de estimativas. Nesse sentido, foi mantida a cobrança da multa isolada pelo Acórdão nº 1301-005.651, citando inclusive o precedente firmado no Acórdão 1201-002.072 para corroborar seu entendimento.

De outro lado, podemos também encontrar julgados no sentido de que, uma vez confessados, via parcelamento tributário, os valores devidos por estimativas conjuntamente com a respectiva multa pelo atrasado do recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada. Nessa toada, destacamos as ementas de julgamentos a seguir colacionadas:

"Ementa:

PARCELAS DE ESTIMATIVAS MENSAS NÃO RECOLHIDAS. OPÇÃO AO PARCELAMENTO INSTITUÍDO PELA LEI 11.941/2009. ANTERIOR AO INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. NÃO EXCLUSÃO DA ESPONTANEIDADE. Comprovado nos autos que a Recorrida confessou seus débitos de estimativas mensais no Refis antes do início do procedimento fiscal, não devem proceder os lançamentos consubstanciados no auto de infração. Assim, devem ser cancelados o principal e a multa de ofício aplicada.

MULTA ISOLADA. Tendo sido confessados no REFIS os valores de estimativas, assim como a multa pelo atrasado do recolhimento, torna-se incabível a exigência cumulativa da multa isolada. (Acórdão n. 1202-000.825, Sessão de 03 de julho de 2012)

Ementa:

AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA ISOLADA. RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS. COMPROVAÇÃO. Constatado que o contribuinte cumpriu com a obrigação de recolher as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL mediante pagamento, compensação e parcelamento, cancela-se o lançamento fiscal efetuado para exigir a multa isolada pelo não recolhimento dessas estimativas.

RECURSO EX-OFFÍCIO. ERRO NA APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA. Nega-se provimento ao recurso interposto pela autoridade julgadora "a quo", quando a decisão recorrida identificou, corretamente, a ocorrência de erro na imposição da multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas mensais. (Acórdão 1202-000.939, sessão de 6 de março de 2013).

Ementa:

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS. A exigência de multas isoladas pelo não pagamento de estimativas mensais de tributos não pode subsistir se a contribuinte informou os valores devidos em DCTF, ou, ainda, se a administração tributária facultou o parcelamento para recolher tais valores, após o encerramento dos anos-calendários, ao qual a contribuinte aderiu e estava em dia antes da autuação.

MULTA DE OFÍCIO. REGULAR. Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75%

sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, por falta de pagamento ou recolhimento, por falta de declaração e por declaração inexata. (Acórdão 1302-001.975, sessão de 13 de setembro de 2016)

Ementa:

IRPJ – BASE ESTIMADA – MULTA ISOLADA – REFIS – Estando os valores de IRPJ e CSL calculados por estimativa parcelados no Programa de Recuperação Fiscal, com exigência de multa pelo atraso em seu recolhimento, incabível a exigência cumulativa da multa isolada prevista no art. 44, § 1º, inc. IV da Lei nº 9.430/96. Recurso provido. (Acórdão 103-21143, Sessão de 29 de janeiro 2003)."

Ainda a respeito do tema, podemos encontrar manifestações do Conselho igualando os institutos do pagamento, compensação e parcelamento no que tange ao cumprimento da obrigação de recolher as estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, as quais, uma vez contatadas, devem levar ao cancelamento o lançamento fiscal efetuado para exigir a multa isolada pelo não recolhimento dessas estimativas (Acórdão nº 1202000.939).

No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), foi prolatado o Acórdão 9303-012.842, que, por unanimidade de votos, reformou o supramencionado Acórdão 1201.002.072. A seguir, apresentamos excerto importante da decisão, solidificando o porquê entendeu-se que assiste razão ao contribuinte a respeito da questão:

"Neste sentido, a consolidação da estimativa a ser parcelada considera, em princípio, a inclusão de penalidade a título de multa de mora e atualização a título de juros de mora, desde o vencimento de cada parcela, ou seja, já considera uma penalidade pelo não recolhimento no prazo legal. É necessário salientar que a instituição da multa isolada no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 tem como pressuposto a impossibilidade de cobrança das estimativas após o término do ano-calendário, conforme as próprias instruções normativas trataram o assunto, a saber:

IN SRF nº 93/97:

Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

[...]

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I – a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II – 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.

IN RFB nº 1.515/2014:

Art. 16. Verificada, durante o próprio ano-calendário, a falta de pagamento do imposto por estimativa, o lançamento de ofício restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.

[...]

Art. 17. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

- I – a multa de ofício de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do pagamento mensal que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente;
- II – 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.

Logo, a quitação das estimativas, via parcelamento, afasta a hipótese de incidência da multa isolada, uma vez que, efetivamente, as estimativas estão sendo recolhidas. Ademais, o débito parcelado fica com sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, VI do CTN, o que afasta a inadimplência da recorrente, se afigurando tal situação incompatível com a aplicação de penalidade pela falta de recolhimento.

Destarte, o reconhecimento pela Administração Tributária da possibilidade de efetuar parcelamento das estimativas revela um comportamento contraditório com a aplicação da penalidade prevista no artigo 44, inciso II, alínea 'b' da Lei nº 9.430/96, cujo fundamento é a falta de recolhimento das mesmas."

Veja-se que o ponto aqui não é afastamento da multa isolada por denúncia espontânea, o que sabidamente não ocorre no âmbito do parcelamento (cf. RESP nº 1.102.577/DF, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e, portanto, de observância obrigatória pelo Carf). Mas sim ausência de subsunção dos fatos do caso concreto à hipótese de incidência traçada pela legislação para a multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.

A cronologia dos fatos é fator importante para o deslinde das controvérsias ora comentadas. É o que restou claro no recente julgamento proferido no Acórdão 1201-005.688, no qual ficaram consignados os seguintes pontos:

"O fato jurídico do pagamento que deixou de ser efetuado, previsto no art. 44, II, alínea b da Lei n.º 9.430/1996, não se configura no presente caso. Lembre-se que aqui as estimativas referem-se ao ano de 2013, a retificação em DCTF para contemplá-las ocorreu em 25/08/2014, constituindo o crédito tributário. No próprio ano de 2014 esses débitos foram parcelados, conjuntamente com a multa de mora e os juros respectivos. Assim, a partir daí o débito de estimativa encontrava-se confessado e sendo adimplido com conformidade com o programa outorgado pela Receita Federal. Foi somente em 2017 que veio a ser efetuado o lançamento tributário para cobrança das multas isoladas. Não se trata, portanto, de caso em que previamente à adesão ao parcelamento a multa isolada já se encontrava lançada.

Daí de fato percebe-se a dislexia do tratamento fiscal dado ao caso: mesmo depois de encerrado o ano calendário de 2013, a autoridade tributária aceitou o parcelamento dos débitos de estimativa deste ano, sendo que na realidade depois desse período, somente a multa isolada poderia ser exigida, além do próprio valor a título de IRPJ (cf. art. 16 da IN RFB nº 1.515/2014). Se permitiu o pagamento das estimativas via parcelamento, como poderia posteriormente autuar o contribuinte para cobrar multa isolada pelo não pagamento das estimativas?"

O raciocínio supra apresentado calcou-se, outrossim, no artigo 112, inciso I do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato. Portanto, caso haja dúvida sobre o parcelamento ser ou não entendido como forma de pagamento para fins de aplicação da multa isolada prevista no artigo 44, II, alínea b da Lei nº 9.430/1996 (como parece ser o caso, já que existe jurisprudência divergente no Carf a respeito do tema), deve ser dada interpretação mais favorável ao contribuinte.

Vemos então que o entendimento que, embora não uníssono, tem prevalecido para o caso posto em discussão na coluna de hoje é que, estando os débitos de estimativa parcelados, o pagamento está sendo feito aos cofres da União, de forma que torna-se impossível falar que o *pagamento de estimativa deixou de ser efetuado*, sendo incabível, por conseguinte, a cobrança da multa isolada estabelecida no artigo 44, II, alínea b da Lei nº 9.430/1996.

Date Created

25/01/2023