



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

Processo nº 15586.000325/2006-20
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.164 – 1ª Turma
Sessão de 7 de maio de 2019
Matéria MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MULTIGRAIN VITÓRIA EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2003, 2004

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento de estimativas mensais 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. A aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais não fica prejudicada pelo fato de não haver ou não remanescer tributo a ser exigido em relação ao ajuste anual dos períodos autuados.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

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 voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

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 estimativas mensais do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1401-001.353, de 26/11/2014, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu afastar a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2001, 2003 e 2004.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2004, 2005

Não merecem prosperar as multas isoladas sobre estimativas se as importâncias já antecipadas, no curso do ano-calendário fiscalizado, superam o montante definitivo do tributo calculado em 31 de dezembro, gerando direito creditório à recorrente, pois as diferenças que servem de base de cálculo às mencionadas sanções, se recolhidas espontaneamente, antes do procedimento fiscal, aumentariam o crédito do autuado em face da União.

Assim, é evidente que, em tais circunstâncias, as multas aplicadas, após o término do período anual de apuração, refletem-se como punição incidente sobre a parcela que seria acrescida ao direito creditório, o que revela a irrazoabilidade da medida punitiva.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

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:

- a Turma “a quo” adotou o entendimento de que não é devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas devido ao fato de o contribuinte ter apurado prejuízo no ajuste do respectivo ano-calendário: [...];

- diferentemente, decidiu a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no Acórdão n. 108-06.571, assim ementado:

Acórdão nº 108-06.571

IRPJ — ESTIMATIVA — FALTA DE RECOLHIMENTO — MULTA ISOLADA DENÚNCIA ESPONTÂNEA EM FACE DO PREJUÍZO — INOCORRÊNCIA — O art. 44, I, §1º, IV, da Lei 9430/96 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 a entrega da Declaração com prejuízo não corresponde à denúncia espontânea do art. 138 do CTN, que estabelece a exclusão da responsabilidade da infração se esta for denunciada com o recolhimento do tributo, o que não ocorreu.

Recurso negado

- os seguintes trechos dos votos condutores dos paradigmas são claros ao reconhecerem a validade da cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que a autuada tenha apurado prejuízo ao final do período base anual: [...];

- portanto, ao contrário do que consta do acórdão recorrido, o acórdão paradigma reconhece a validade da cobrança da multa isolada, independentemente da apuração de imposto devido ao final do período base, pois essa penalidade visa sancionar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa;

- dessa forma, estando prequestionada a matéria e demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial;

DOS FUNDAMENTOS PARA MANUTENÇÃO DA MULTA ISOLADA

- compulsando-se os autos, vê-se que o cerne da questão ora objeto de debate consiste em definir se é legítimo o lançamento da multa isolada tendo como base de cálculo as estimativas mensais do tributo não recolhidas;

- conforme disposição do artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996, as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao

pagamento do imposto de renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados mensalmente, com base na estimativa;

- em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, no artigo 44, §1º, inciso IV (atual art. 44, II, b, da Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 11.488/07), a multa de ofício, exigida isoladamente, nos seguintes termos: [...];

- observe-se que a utilização, pelo legislador, da expressão “ainda” significa que a multa é exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva da CSLL, como no caso da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL. Não fosse assim, o termo “ainda” seria desnecessário. E, como se sabe, a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias;

- observe-se, também, que a lei não restringiu a aplicação da multa ao lançamento efetuado antes do término do ano-calendário. Pelo contrário, a expressão “ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário” leva à conclusão de que o lançamento pode ser efetuado após o seu encerramento, uma vez que antes não se sabe qual será o resultado do período anual e, portanto, se o lançamento apenas pudesse ser realizado durante o ano-calendário, a expressão não teria razão de existir;

- portanto, a multa isolada prevista no artigo 44, par. 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei nº 11.488/07), decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tendo a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral;

- neste mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 93, de 1997, ao tratar da falta ou insuficiência de pagamento da estimativa, em seus artigos 14 a 16, assim esclareceu, *verbis*: [...];

- portanto, tendo em vista a previsão em lei, devidamente regulamentada, nada há nada que afaste o cabimento da multa isolada no caso de falta de recolhimento do IRPJ/CSLL com base na estimativa, como ocorreu no caso dos autos, sob pena de afronta ao artigo 44, par. 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei nº 11.488/07);

- se não há nenhuma dúvida de que a pessoa jurídica recorrida cometeu o ilícito apontado pela fiscalização (não recolhimento das estimativas mensais), não há que se cogitar de dispensa da punição. *Data maxima venia*, essa não pode ser a *ratio* da Lei 9.430/96;

- por outro lado, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 97, o seguinte, *in verbis*:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades” (Grifos não constantes do original).

- diante de tais considerações, a reforma do julgado, quanto a esse particular, é medida que se impõe, na medida em que efetivamente configurada a violação à legislação tributária pertinente;

DO PEDIDO

- diante do exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja admitido e provido o presente recurso especial, reconhecendo-se a plena validade da cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, independentemente da apuração de resultado negativo ao final do período de apuração.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, foi dado seguimento ao recurso, conforme o despacho por mim exarado em 27/04/2016, na condição de Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, decisão que está fundamentada na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Ementa paradigma - Acórdão nº 108-06.571

[...]

Trecho do voto condutor do acórdão paradigma

"Portanto, não faz parte da hipótese normativa a situação de encerrar o período-base com lucro tributável; a premissa da aplicação da multa isolada é desobedecer o recolhimento por estimativa, apenas."

Cotejando-se os acórdãos recorrido e paradigma, resta demonstrada a divergência arguida: no acórdão recorrido, entendeu-se que a multa isolada é inaplicável quando se constata que o valor do tributo devido no encerramento do exercício é inferior ao calculado por estimativas; de outra forma, nos acórdãos paradigmas, adotou-se a tese de que é válida a cobrança da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que a atuada tenha apurado prejuízo ao final do período base anual.

Assim, entendo que foram atendidos os pressupostos capazes de ensejar a subida dos autos ao exame da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em 21/06/2016, a contribuinte foi intimada do despacho que deu seguimento ao recurso especial da PGFN, e em 04/07/2016, ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

O RECURSO ESPECIAL NÃO ATACA O FUNDAMENTO PRINCIPAL DA R. DECISÃO RECORRIDA.

- impõe-se destacar, inicialmente, que as razões expostas pela Recorrente tratam, apenas e tão somente, de questões secundárias, deixando de examinar o fundamento principal da decisão recorrida. Senão vejamos;

- do voto condutor da decisão recorrida, colhe-se a seguinte fundamentação:

[...];

- como se vê, a decisão recorrida tem por fundamento essencial a invocação do Art. 35, §§ 1º e 2º, da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995;

- ou seja, a decisão recorrida entendeu que o contribuinte - a empresa ora recorrida - valeu-se da permissão inscrita naqueles dispositivos legais de suspender o pagamento do imposto devido a cada mês, e que, assim agindo, "cometeu apenas irregularidade formal, consubstanciada no descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de elaborar e escriturar no livro Diário os referidos balanços ou balancetes de suspensão, exigência de natureza fiscal, que haveria de ser punida com multa específica ou, se inexistente, penalidade genérica ao descumprimento de obrigação acessória...";

- portanto, a decisão recorrida não dispensou ou reduziu penalidade nem, muito menos, aceitou a afirmativa de que a ora recorrida tenha deixado de pagar imposto devido;

- na verdade, a decisão recorrida afirma que a ora recorrida não cometeu a infração descrita no lançamento fiscal;

- é isto que está posto, com toda clareza necessária, na decisão recorrida, e lido com a maior atenção o arrazoadado da Recorrente, ali não se encontra qualquer contestação a esse fundamento;

- é importante destacar que não se discute, aqui, se o entendimento adotado pela decisão recorrida está correto ou não, se tem suporte em fatos ou não: o que se discute é que, nos limites do Recurso Especial interposto, inexistente qualquer contestação a esse entendimento;

- na verdade, nas razões do Recurso Especial sequer existe qualquer menção ao fundamento adotado pela decisão recorrida;

O RECURSO ESPECIAL CITA DECISÕES QUE NÃO SE APLICAM AO CASO EM EXAME.

- como visto, a decisão recorrida assentou-se no entendimento de que a conduta da empresa configura mero descumprimento de obrigação acessória;

- com efeito, ali se afirma que a empresa "cometeu apenas irregularidade formal, consubstanciada no descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de elaborar e escriturar no livro Diário os referidos balanços ou balancetes de suspensão, exigência de natureza fiscal, que haveria de ser punida com multa específica ou, se inexistente, penalidade genérica ao descumprimento de obrigação acessória,...";

- ou seja, a decisão recorrida afirma a ocorrência de uma situação de fato que não corresponde às condutas descritas nas normas legais invocadas para fundamentar o lançamento;

- daí resulta que todas as respeitáveis decisões invocadas no Recurso Especial não tem qualquer aplicação ao caso em exame, uma vez que se referem a situações outras, com diversa tipificação legal;

- o recurso interposto carece, portanto, de requisito essencial à sua admissibilidade, uma vez que não indicou qualquer decisão que agasalhe entendimento diverso do que serviu de fundamento à decisão recorrida;

INVOCÇÃO DE LEGISLAÇÃO INAPLICÁVEL.

- se superada a questão de admissibilidade do recurso - o que, "data venia", se admite apenas a título de argumento - haverá de ser considerado que a Recorrente invoca dispositivo legal com a redação dada por lei de 2007, quando os fatos objeto do lançamento fiscal ocorreram nos anos de 2001, 2003 e 2004;

- é evidente a inaplicabilidade dessa lei nova a fatos ocorridos anteriormente, o que, por si só, é mais do que suficiente para recomendar a rejeição do recurso;

PEDIDOS

- diante de todo o exposto e demonstrado, REQUER seja negado conhecimento ao Recurso Especial, ou, se conhecido, o que, com a maior vênia, se admite apenas a título de argumento, a ele seja negado provimento, mantendo-se a R. decisão recorrida em sua totalidade.

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 recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL nos anos-calendário de 2001, 2003 e 2004. Foi apurado que em vários meses dos referidos anos, a contribuinte não declarou em DCTF e nem recolheu valores de estimativas que ela mesma apurou.

O presente processo também tem por objeto lançamento de PIS e COFINS no ano-calendário de 2003, em razão da identificação de receitas operacionais decorrentes de operações próprias que a contribuinte havia contabilizado indevidamente como receita por conta de terceiros.

Na primeira fase processual, a contribuinte impugnou apenas o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. As exigências a título de PIS e COFINS não foram objeto de litígio.

A decisão de primeira instância administrativa manteve a multa isolada, mas reduziu o percentual da multa de 75% para 50% em virtude de alteração na legislação, aplicando o princípio da retroatividade benigna.

A decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), por sua vez, ao examinar o recurso voluntário da contribuinte, afastou a multa isolada com o argumento de que as importâncias já antecipadas no curso dos anos-calendário fiscalizados (ou seja, as estimativas pagas) superavam o montante definitivo do tributo calculado em 31 de dezembro.

Em seu recurso especial, a PGFN procura restabelecer a multa isolada, defendendo o entendimento de que ela deve ser mantida independentemente do que ocorre em relação ao ajuste anual, sendo ela cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário.

E a contribuinte, em sede de contrarrazões, suscita preliminar de não conhecimento do recurso. Ela alega que a PGFN não ataca o fundamento principal da decisão recorrida, a qual estaria assentada no entendimento de que a conduta da empresa configura mero descumprimento de obrigação acessória, e que as decisões citadas no recurso também não se aplicam ao caso em exame.

A preliminar é improcedente.

Cabe transcrever alguns trechos do voto que orientou o acórdão recorrido:

[...]

Assim, o objeto do Recurso Voluntário sob questão versa somente quanto a aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

No compulsar dos autos a Recorrente apresentou resposta (fl. 635/643), alegando, em síntese, que algumas estimativas foram quitadas pelo ajuste anual; que em alguns meses teve prejuízo fiscal e que se tivesse efetuado recolhimentos haveria saldo negativo de IRPJ e de CSLL no final dos anos-calendário.

Bem, entendo que o argumento prestado pela contribuinte merece procedência. Vejamos a legislação sob regência.

O dispositivo legal referido no auto de infração, artigo 44, inciso I e §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, tem a seguinte redação:

[...]

O artigo 35 e seus §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com a nova redação dada ao §2º, pelo artigo 1º da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, tem a seguinte dicção:

"Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através dos 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 do balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano calendário."

Interessa, ainda, à compreensão dos fatos, as disposições do artigo 37 da Lei nº. 8.981/95:

"Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção."

- da exegese dos dispositivos legais acima referidos deduz-se que a exigência da multa de lançamento de ofício isolada, sobre diferenças de IRPJ e CSLL não recolhidas mensalmente, somente faria sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, se da irregularidade praticada pela contribuinte (falta de recolhimento ou recolhimento a menor) resultasse prejuízo ao fisco, como a insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração, após encerrado o ano-calendário, de imposto devido maior do que o recolhido por estimativa.

Se a contribuinte, sujeita à tributação com base no lucro presumido, opta pelo pagamento mensal do imposto em bases estimadas, uma vez inadimplente após o vencimento do prazo para recolhimento o fisco já pode exigí-lo cumulado com os consectários legais, já a partir do primeiro dia do mês seguinte, dentro do próprio ano-calendário.

Ora, o recolhimento mensal por estimativa se reveste, na hipótese, de uma característica de provisoriedade, onde encerrado o ano-calendário é calculado o montante do tributo efetivamente devido, podendo resultar, na declaração de ajuste, recolhimento a maior, por estimativa, no curso do ano-calendário, caso em que a contribuinte tem direito à restituição ou compensação, ou ainda uma diferença de tributo a ser recolhido ou, ainda, o empate das contas.

O certo é que, no presente caso, a contribuinte, embora não tivesse recolhido parte das estimativas, uma vez concluído o período anual de incidência do imposto e entregue a Declaração de Rendimentos, restando, portanto, encerrado o ciclo provisório, mediante a definição das bases de cálculo declaradas pela contribuinte.

Esses fatos evidenciam que o regime de recolhimento mensal por estimativa tem na sua gênese um entendimento de previsibilidade de que o montante do tributo devido no curso do ano-calendário, quando a contribuinte opta pela apuração anual do lucro real, ao final do ano-calendário deveria corresponder ao montante do tributo devido no período, em tese, ou em valor bastante aproximado ao efetivamente devido que viesse a ser apurado, pouco mais, pouco menos, tendo em vista ser quantificado a partir da aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta mensal, porém não contempla os efeitos de fatores adversos não previstos ou previstos inadequadamente, excetuada a possibilidade dos balanços ou balancetes de suspensão, ainda assim, sujeitando-se o resultado do exercício às imprevisibilidades possíveis de ocorrer no curso do ano-calendário, a evidenciar a necessidade de um "ajuste fino" no referido regime de recolhimento mensal.

Destarte, encerrado o período de apuração do imposto, resulta que a contribuinte, no curso do ano-calendário, cometeu apenas irregularidade formal, consubstanciada no descumprimento de obrigação acessória, ao deixar de elaborar e de escriturar no livro Diário os referidos balanços ou balancetes de suspensão, exigência de natureza fiscal, que haveria de ser punida com multa específica ou, se inexistente, penalidade genérica ao descumprimento de obrigação acessória, não a exasperadora vultosa que lhe foi cominada, calculada com base em valores que supostamente devidos no curso do ano-calendário (estimados), confirmou-se indevidos quando do encerramento do ano-calendário e da apresentação da respectiva declaração de rendimentos, ou seja: a multa isolada, ora discutida, lançada após a entrega da declaração de rendimentos, tomou por base valor de "imposto devido", que o fisco já tinha conhecimento e certeza de não ser devido e, portanto, de imposto não se tratava.

A multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido. Ainda que seja regulada por norma de efeito concreto, porém em face de o cálculo do quanto efetivamente devido só se perfazer após o período de apuração, há que se considerar, nessa data, perfeitamente exaurido o

comando encerrado na referida legislação regente da matéria. Por outro lado, o efeito produzido pela norma não tem o condão de se alongar no tempo: contrário senso, materializa-se de maneira plena e eficaz na apuração do montante definitivamente devido segundo o regime de tributação (lucro real) do período em questão.

O entendimento não de poucos, que visa emprestar à penalidade ora sob discussão o caráter sancionatório à transgressão de norma de conduta, em sendo, por decorrência, desprezível a formação de sua base de cálculo, desfecha uma enganosa, frágil e simplista inferência acerca da natureza penitencial.

Como norma de conduta tipifica-se, basicamente, qualquer inobservância às normas legais pelos seus destinatários não só essa.

É consabido, ao reverso, que qualquer punição à norma de conduta há de se calcar em proporcionalidade pilar de justiça material, obediente aos princípios constitucionais da razoabilidade e da igualdade. A sua base de cálculo não poderá ser formada por algo provisório ou inconsistente, pois refugiria a qualquer exercício lógico a imprestabilidade de uma sem que a que dela decorra não o seja.

No presente caso, percebe-se que ao final da apuração anual dos anos calendários, a Recorrente obteve prejuízo fiscal e a cobrança e imposição da multa isolada se deu em exercícios posteriores.

Nesse sentido, vejamos o enunciado da Súmula nº 82 deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

De igual forma, essa já era o entendimento do Antigo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda – 1º CC – MF que assim já se manifestava:

[...]

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário da contribuinte para cancelar a exigência de multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas.

(sublinhados acrescidos)

De acordo com as DIPJ (vol. 9, e-fls. 82, 93/94 e 107), a contribuinte apurou lucro real nos anos-calendário de 2001 e 2004, e prejuízo fiscal no ano-calendário de 2003.

A ideia principal defendida pelo acórdão recorrido, conforme sua própria ementa, é no sentido de que "se as importâncias já antecipadas, no curso do ano-calendário fiscalizado, superam o montante definitivo do tributo calculado em 31 de dezembro", não é cabível a aplicação da multa isolada.

Na perspectiva do acórdão recorrido, a aplicação da multa isolada somente faria sentido se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, fosse apurado que as estimativas recolhidas não eram suficientes para a quitação do tributo no

ajuste. O que se defende nessa decisão é que "a multa proporcional tributária exigida após o encerramento do período há de ser fundada ou ter a sua incidência em tributo definitivamente devido", ou seja, no tributo que remanesce em aberto no ajuste anual.

Vê-se que em suas contrarrazões, a contribuinte procura descolar o foco do acórdão recorrido, como se ele estivesse tratando daqueles casos em que a Fiscalização recusa a aceitação dos balancetes de suspensão/redução de estimativas em razão da falta de sua transcrição no Livro Diário, o que não ocorreu aqui.

No Termo de Encerramento da Ação Fiscal (vol. 9, e-fls. 143/154), a Fiscalização registra que na fase de auditoria foram apuradas algumas divergências entre os registros constantes do LALUR e os valores informados na DIPJ, mas isso não teve nenhuma repercussão na motivação da multa, porque os esclarecimentos prestados pela contribuinte sobre essas divergências entre LALUR e DIPJ foram acatados pela Fiscalização.

No caso, a multa incidiu sobre as estimativas apuradas pela própria contribuinte nos balancetes e outros demonstrativos, isto é, sobre a parte não recolhida dessas estimativas, não recolhimento que foi justificado ou com o argumento de que tinha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste anual, ou com o argumento de que as antecipações pagas já eram suficientes para quitar o tributo no ajuste.

O fato de o acórdão recorrido fazer menção a essas irregularidades formais, que consistiram em divergências entre LALUR e DIPJ, e considerar que elas seriam a única irregularidade cometida pela contribuinte, que deveriam ser inclusive submetidas a outro tipo de multa (que nem foi aplicada aqui), não esvazia toda a argumentação que essa decisão efetivamente desenvolveu para o cancelamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Nem haveria espaço nos presentes autos para se buscar a caracterização de divergência jurisprudencial em torno dessas questões formais, abrangendo falta de transcrição dos balancetes nos Livros, divergências entre LALUR e DIPJ, etc., porque, como já assinalado, isso simplesmente não repercutiu na motivação do lançamento da multa.

A divergência possível nos presentes autos é justamente a que foi apontada pela PGFN, e que reside nas questões sobre a repercussão que a apuração de ajuste anual pode ter em relação à obrigação de recolhimento de estimativas.

Na perspectiva do acórdão recorrido, se não há tributo em aberto no ajuste (ou porque foi apurado prejuízo fiscal, ou porque as estimativas mensais pagas já são suficientes para quitar o tributo anual), não há que se falar em multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

O paradigma, por outro lado, sustenta a posição de que a aplicação da multa isolada independe do que ocorre em relação ao ajuste anual, de que a multa é cabível ainda que a contribuinte tenha apurado prejuízo ao final do período anual.

Portanto, a preliminar de não conhecimento do recurso deve ser rejeitada.

Quanto ao mérito, vê-se que a interpretação adotada pelo acórdão recorrido, em síntese, é no sentido de que se não há tributo a ser exigido no ajuste, também não há razão

para falar em estimativas mensais depois de encerrado o exercício, 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 irretratável 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 afastó 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 estimativas nos anos-calendário de 2001, 2003 e 2004 não fica prejudicada pelo fato de não haver ou não remanescer tributo a ser exigido em relação ao ajuste anual desses períodos.

A falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL 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.

A contribuinte também se equivoca quando critica a aplicação de uma lei de 2007, no caso a Lei 11.488/2007, para alcançar fatos ocorridos em 2001, 2003 e 2004.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais está prevista desde a redação original do art. 44 da Lei 9.430/1996. A decisão de primeira instância administrativa apenas invocou a Lei 11.488/2007 para reduzir o percentual da multa de 75% para 50%, aplicando o princípio da retroatividade benigna.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN.

Em síntese, voto por conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, com retorno dos autos ao colegiado de origem.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo