



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001631/2007-59
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-005.158 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 06 de outubro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ARO ESTAMPARIA E FERRAMENTARIA MECÂNICA LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL OU BASE NEGATIVA DE CSLL. POSSIBILIDADE.

Conforme expressamente previsto no art.44 da Lei nº 9.430/96 (originalmente no inciso IV do §1º e atualmente na alínea 'b' do inciso II) é devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas ainda que o contribuinte tenha apurado resultado negativo no ano-calendário correspondente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1201-00.673, de 15/03/2012, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

RETROATIVIDADE BENIGNA.

Desde que a conduta não tenha sido dolosa, nova redação do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, dada pela Lei nº 11.051/2004, retroage para beneficiar o sujeito passivo a quem foi imposta multa isolada pela prática de compensação indevida.

MULTA ISOLADA.

Ao se constatar que o contribuinte apurou prejuízo fiscal no exercício, aplica-se interpretação do disposto no artigo 220 do RIR/99, na qual por critério de razoabilidade e coerência não há que se exigir multa isolada quanto à ausência de pagamento de estimativa de IRPJ e CSLL.

Recurso conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, INDEFERIR a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, por unanimidade de votos, AFASTAR a multa isolada sobre a compensação indevida e, **por maioria de votos, AFASTAR a multa isolada sobre as estimativas**. Vencidos os Conselheiros Marcelo Cuba Netto (Relator) e Luiz Tadeu Matosinho Machado, que mantinham a multa isolada sobre as estimativas. Designado o Conselheiro Rafael Correia Fuso para redação do voto vencedor.

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados para constituir multas isoladas imputadas ao contribuinte em razão de (i) apresentação, no ano de 2004, de algumas Declarações de Compensação contendo a indicação de créditos indevidos e (ii) não recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL relativas a alguns meses do ano-calendário 2003.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo I (SP) considerou-a improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário contra a decisão, ao qual foi dado provimento pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial endereçado à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) em que defende a existência de divergência jurisprudencial em relação à possibilidade de cobrança de multa isolada por não recolhimento de estimativas quando o contribuinte apura prejuízo ao final do ano-calendário.

A PGFN relata que o acórdão recorrido teria concluído que, se o contribuinte apura prejuízo fiscal no exercício, deve ser aplicada a interpretação do disposto no art. 230 do

RIR/99 e cancelada a cobrança da citada multa isolada, por critérios de razoabilidade e coerência. Conclui que, ao decidir desta forma, o acórdão teria entrado em divergência com outros julgados do CARF.

A recorrente trouxe como paradigmas os Acórdãos n.º 108-06.571 (proferido pela 8ª Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes) e n.º 1401-000.429 (prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF), que veicularam as seguintes ementas (reproduzidas na parte que interessa):

1º Paradigma - Acórdão n.º 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.

2º Paradigma - Acórdão n.º 1401-000.429

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

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

Defende que os acórdãos paradigmas, em posição contrária à adotada pela decisão recorrida, teriam reconhecido a validade da cobrança da multa isolada independentemente da apuração de tributo devido ao final do período-base, uma vez que a penalidade visa a sancionar o contribuinte que não cumpre a sistemática de recolhimento mensal do tributo com base no regime de estimativa.

Além disso, traz uma série de alegações que, sob seu ponto de vista, devem ser consideradas para fins de reforma da decisão recorrida. Em síntese, alega que:

- conforme disposição do art. 2º da Lei n.º 9.430/96, as pessoas jurídicas que optam pelo lucro real com apuração anual de resultados ficam obrigadas ao pagamento do IRPJ e da CSLL, apurados mensalmente, com base em estimativa. Em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a mesma lei estipulou, no seu art. 44, § 1º, IV (atual art. 44, II, 'b', com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), a multa de ofício, exigida isoladamente;

- o dispositivo legal é expresso no sentido de que a multa deve ser aplicada ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL ao final do ano-calendário correspondente. O uso da expressão “ainda”, pelo legislador, significa que a multa deve ser exigida tanto na hipótese de apuração de lucro real e base de cálculo positiva de CSLL quanto no caso de apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL. Não fosse assim, o termo “ainda” seria desnecessário e, como se sabe, a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias;

- a lei tampouco restringiu a aplicação da multa a lançamentos efetuados 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”* logicamente leva à conclusão de que o lançamento da multa isolada pode ser feito após o encerramento do ano-calendário;

- portanto, a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV da Lei nº 9.430/96 (atual art. 44, II, ‘b’, da mesma Lei, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007), 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;

- o inciso VI do art. 97 do CTN dispõe que somente a lei pode estabelecer hipóteses de dispensa ou de redução de penalidades. Não há nenhuma lei que dispense o pagamento da multa isolada decorrente de não recolhimento das estimativas mensais em razão de o contribuinte ter apurado resultados negativos ao final do período de apuração correspondente.

Requer, ao final, que seu recurso especial seja conhecido e provido para reconhecer a plena validade da cobrança da multa isolada em questão, independentemente da apuração de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal, deu seguimento à insurgência da Fazenda Nacional, admitindo a comprovação de divergência jurisprudencial após confrontar a decisão recorrida com os dois acórdãos paradigmas.

Intimado desse seguimento, o contribuinte apresentou contrarrazões em que alega, em síntese, que o recurso fazendário não pode ser conhecido por ser insuficiente para provocar a reforma do acórdão recorrido.

Alega que a PGFN defendeu apenas *“o cabimento do lançamento da multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sob base estimada, independentemente de apuração de lucro tributável no período base”*, sem enfrentar o segundo fundamento do acórdão que deu provimento ao recurso voluntário, segundo o qual *“não tem como prosperar a multa isolada de 50%, pois os débitos estavam declarados e confessados ao Fisco, sendo cabível a exigência apenas da multa de mora e não a multa do artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96, pois somente com as alterações do texto legal feita pela Lei nº 11.488/2007, é que foi prevista a penalidade pela falta de declaração e declaração inexata, o que não é o caso dos autos, pois o contribuinte em 2004, já havia declarado os tributos devidos, tese essa defendida em recurso voluntário”*. Diante disso, o recurso seria inepto.

Ao final, o contribuinte pede que o recurso especial da Fazenda Nacional não seja conhecido ou, caso o seja, que não seja provido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015 (RICARF/2015).

Como relatado, o Recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho do Presidente da Câmara recorrida e sua admissibilidade foi questionada pela parte contrária.

O contribuinte, em contrarrazões ao recurso fazendário, defendeu que a irresignação não poderia ser conhecida por ter deixado de questionar um dos fundamentos utilizados pelo Acórdão nº 1201-00.673 para dar provimento ao recurso voluntário. Assim, o recurso especial da Fazenda Nacional seria insuficiente para provocar a reforma do acórdão recorrido, ainda que a tese que defende fosse acatada pela CSRF.

A arguição apresentada pelo contribuinte recorrido, contudo, não encontra eco a partir de uma análise detida dos elementos constantes dos autos.

Da leitura do relatório do acórdão recorrido verifica-se de que exatamente trata o processo:

O presente processo trata da lavratura dos Autos de Infração para constituição de créditos tributários relativos as multas isoladas por compensação de débitos com créditos indevidos e não recolhimento de estimativas do IRPJ e CSLL.

2. Foram lavrados os Autos de Infração (fls.139 a 150), em 20/06/2007, com ciência dada em 27/06/2007, por meio dos quais foram constituídos os seguintes créditos tributários: Multa Isolada por Compensação Indevida R\$ 7.043.155,49; Multa Isolada por Falta de Recolhimento Estimativa do IRPJ R\$ 48.637,59 e Multa Isolada por Falta de Recolhimento Estimativa do CSLL R\$ 29.487,06. Os enquadramentos legais utilizados para fundamentar as autuações encontram-se nos respectivos autos de infração.

Trata-se, evidentemente, de duas infrações objeto de autuação fiscal, em relação às quais, ao apreciar as razões apresentadas pelo contribuinte em seu recurso especial, a decisão recorrida registrou as seguintes decisões:

a) por unanimidade de votos, afastar a multa isolada sobre a compensação indevida e;

b) por maioria de votos, afastar a multa isolada sobre as estimativas.

Enquanto o relator original dava *parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a exigência da multa isolada imposta em função de compensação indevida, mantendo-se a multa isolada decorrente da falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL*, a maioria do colegiado decidiu dar provimento também à multa isolada.

Do exame do voto vencedor do acórdão recorrido, verifica-se que prevaleceu na 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara o entendimento de que não deve ser penalizado com a multa isolada o contribuinte que, mesmo tendo declarado tributos devidos sobre estimativas mensais ao longo de determinado ano sem realizar os respectivos recolhimentos, venha a apurar prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL ao final do ano-calendário. Assim, deu-se provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte nessa matéria. *In verbis*:

Conforme entendimento esposado por essa Colenda Turma, quando o contribuinte apura prejuízo fiscal no ano, a pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre que o valor acumulado pago excede o valor do imposto devido. Trata-se de uma interpretação construída com base nos enunciados do artigo 2º da Lei nº 9.430/96 e artigo 230 do RIR/99.

Com isso, constatando-se nos autos que a contribuinte apurou prejuízo no ano-calendário de 2003, a despeito de declarar em DIPJ e em DCTF os tributos devidos de IRPJ e CSLL dos meses de julho a dezembro de 2003, não fazendo o recolhimento desses tributos por estimativa, lhe garante a não aplicação da multa isolada.

Portanto, em regra, a contribuinte se apresenta na posição de credora do fisco, e não de devedora, sendo que o pagamento das estimativas mensais agravaria ainda mais essa situação de credora junto à Receita Federal.

Não se está aqui afastando em nenhuma hipótese legislação tributária quanto à obrigatoriedade do pagamento da estimativa, porém tal sistemática só tem sentido quando a empresa apura lucro, pois do contrário não teria sentido a existência do artigo 230 do RIR/99 quando se está diante de uma situação com a apuração de prejuízo fiscal, conforme se constata às fls. 18 e 19 dos autos. (grifou-se)

Nesse sentido, consta da ementa do Acórdão nº 1201-00.673 o único fundamento utilizado para dar provimento ao recurso voluntário, na parte relativa à multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, considerando apenas o fato de o contribuinte ter apurado resultado negativo no ajuste relativo ao ano-calendário 2003:

MULTA ISOLADA.

Ao se constatar que o contribuinte apurou prejuízo fiscal no exercício, aplica-se interpretação do disposto no artigo 220 do RIR/99, na qual por critério de razoabilidade e coerência não há que se exigir multa isolada quanto à ausência de pagamento de estimativa de IRPJ e CSLL.

Exatamente sobre essa matéria (multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL) se insurgiu a PGFN, apresentando paradigmas que decidiram em sentido contrário, consoante verificado em exame de admissibilidade que ora se confirma, não havendo que se falar em insuficiência recursal.

Os paradigmas apontados, apreciando situações absolutamente semelhantes, sustentam o entendimento contrário, como se extrai da ementa do primeiro paradigma (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.

E do seguinte trecho do voto vencedor do segundo paradigma (Acórdão nº 1401-000.429):

Multa Isolada – Estimativas não pagas

A multa isolada foi apurada em face de falta de recolhimento da estimativa do IRPJ devida.

[...]

A multa isolada recebe essa denominação apenas por ser exigida separada e independentemente do tributo, tanto que se impõe ainda quando nenhum tributo ao final do período de apuração seja devido, apenas porque o contribuinte deixou de satisfazer o recolhimento por estimativa que lhe tocava efetuar. A multa aplica-se ainda que, no final do período de apuração, venha a ser apurado prejuízo fiscal.

Se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar prejuízo ao final do período de apuração 2(duas) ilações estão aí pressupostas que precisam ser desveladas:

a) a penalidade é imposta não em razão do pagamento insuficiente do tributo devido ao final da apuração, mas sim pelo falta de cumprimento de outra obrigação distinta, que é o recolhimento antecipado da estimativa mensal;

b) descabido é também o argumento de que a multa isolada só se aplica para período não encerrado.

Portanto, importa verificar que a exigência da multa isolada independe de se apurar resultado anual tributável, decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês-calendário.

Também não se pode conceber que a aplicação da multa seja de caráter condicional. Explico melhor. O descumprimento da norma enseja a aplicação da penalidade, não tendo lógica a lei determinar que se proceda de certa maneira e se venha a ter procedimento em sentido oposto. É, pois, inadmissível que paralelamente com o dever-ser do comportamento, coexista o pretenso direito ao livre arbítrio de agir, vulnerando-se o conteúdo das determinações legais.

O não-cumprimento da obrigação tributária estabelecida nos dispositivos legais pelas pessoas jurídicas a elas obrigadas, consubstancia-se em infração tributária e oportuniza o procedimento fiscal de ofício que visa restaurar o ordenamento jurídico violado.

Ou seja, a PGFN insurge-se apenas contra uma parte da decisão recorrida (multa isolada sobre as estimativas) e, quanto a essa parte, o seu recurso especial é suficiente para provocar a reforma da decisão.

No que tange à outra matéria (multa isolada sobre a compensação indevida), a decisão não foi objeto de recurso especial, tornando-se definitiva.

Assim, presentes os pressupostos recursais, o recurso especial é conhecido.

Mérito

A respeito da multa isolada aplicável aos casos de não recolhimento das estimativas mensais, dispunha a Lei nº 9.430/96 na redação vigente à época dos fatos debatidos no presente processo (ano-calendário 2003):

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;

(...)

§ 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;**

(...) (grifou-se)

O mencionado art. 44 sofreu algumas alterações de redação ao longo dos anos e traz atualmente a seguinte previsão para a mesma multa isolada:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

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

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente**, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifou-se)

Observe-se que, tanto na redação vigente em 2003 quanto na atual, o dispositivo prevê expressamente a cobrança da multa isolada pelo descumprimento da obrigação de realizar recolhimentos mensais estimados dos tributos (conforme art. 2º da mesma Lei nº 9.430/96), **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL ao final do ano-calendário correspondente.**

Sob a justificativa de promover uma interpretação razoável e coerente da legislação, a decisão recorrida afasta a aplicação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 ao caso e clama pela previsão contida no art. 230 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), equivocadamente mencionado na ementa do acórdão como art. 220.

O referido artigo regulamentar (atual art. 227 do RIR/2018), que tem sua matriz legal no art. 35 da Lei nº 8.981/95, previa a possibilidade de o contribuinte suspender o

pagamento das estimativas mensais se demonstrasse, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excedia o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso, conforme abaixo:

Art. 230. 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I - deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;

II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

Entende-se, contudo, que a previsão legal se aplica a situação distinta da debatida nos presentes autos: o contribuinte poderia suspender a realização das estimativas mensais de IRPJ e CSLL se demonstrasse, no decorrer do ano-calendário, que o total já recolhido excedia o valor do tributo apurado até o mês em questão, calculado com base no lucro real do período em curso.

O caso discutido na presente lide é diverso: o contribuinte não realizou recolhimentos das estimativas mensais nos meses de julho a dezembro de 2003 e apurou, após o encerramento do respectivo ano-calendário, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

Ou seja, não há que se falar em suficiência dos recolhimentos já realizados ao longo do ano-calendário, situação que, nos termos do art. 230 do RIR/99, possibilitaria a suspensão do recolhimento das estimativas mensais seguintes. Tampouco é mencionada no processo a apresentação de balanços ou balancetes com a pretensão de amparar a regular suspensão da realização dos pagamentos.

Compreende-se que a situação sob exame demanda a aplicação direta do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê a imputação de multa isolada pelo descumprimento da obrigação de realizar recolhimentos das estimativas mensais, ainda que, ao final do respectivo ano-calendário, sejam apurados prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL.

Existe um regramento legal claro e específico a ser aplicado às situações fáticas como a encontrada no presente caso. Assim, não se justifica, sob o argumento de promover uma interpretação pretensamente “razoável e coerente”, a apreciação do caso à luz de outro dispositivo legal, idealizado para tratar de hipótese distinta.

Esse entendimento, pelo cabimento da aplicação da multa isolada por não recolhimento de estimativas mensais mesmo quando o contribuinte apura resultado negativo ao final do ano-calendário, já foi adotado por esta 1ª Turma da CSRF em julgamentos anteriores, conforme ilustra o voto condutor do Acórdão nº 9101-003.353, de relatoria da i.Conselheira Presidente Adriana Gomes Rêgo, cujos fundamentos transcrevem-se e adotam-se:

Pela lógica do argumento levantado pela recorrente, o dever de antecipar deixaria de existir quando o tributo passa a ser exigível ao final do ano-calendário, condição em que seria devido o próprio tributo, acrescido da multa de ofício pelo não recolhimento do ajuste anual. **Pela mesma lógica, a falta de recolhimento de estimativas não seria punível porque, se ao final do período nada foi apurado como devido, ou ainda, caso tenha sido experimentado prejuízo fiscal ou saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, não haveria mais que se falar em dever de antecipar algo que não existe e, assim, não haveria conduta a ser punida.**

Com a devida vênia, discorda-se desse entendimento.

Em verdade, a lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

(...)

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

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

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume VI digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é incontestada, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resultam falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese

na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Assim, a exigência de multa isolada pela falta ou insuficiência de recolhimentos estimados visa punir a conduta do contribuinte que abandona a regra geral de tributação, que é o lucro real trimestral, sem cumprir o requisito para o ingresso na sistemática das estimativas mensais antecipatórias dever instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

Ora, a evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do **cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei, desde a sua redação original, afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado.** Senão, vejamos:

(...)

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. Em verdade, quando menciona que a multa é devida ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, está-se dizendo também que essa multa é aplicável após o encerramento do ano-calendário. Ora, com a devida vênia à tese defendida aqui pela contribuinte, se a multa não pudesse ser cobrada após o encerramento do ano-calendário, como ela poderia ser exigida ainda que tivesse sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa?

(...)

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

Diante de todo o exposto, conclui-se que o fato de o contribuinte ter apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL ao final do ano-calendário 2003 não obsta a aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais dos tributos, nos termos dos arts. 2º e 44, II, 'b', da Lei nº 9.430/96, merecendo reforma o acórdão recorrido quanto ao tema.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.158 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 19515.001631/2007-59