



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10320.000919/2008-08
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.262 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LOJAS GABRYELLA LTDA

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

Exercício: 2007

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal no ajuste anual.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação ao 2007, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que não conheceram. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que negaram provimento.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(Assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda (fls. 15927/15936), em face do Acórdão 1401-001.321 (fls. 15844/15890), de 25/09/2014, integrado pelo aresto em Embargos nº 1401-001.592 (fls. 15918/15925), de 06/04/2016, cuja ementa tem a seguinte dicção quanto à matéria controvertida:

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO PAGAS. IRPJ CSLL RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA MULTA ISOLADA

Encerrado o período de apuração do tributo não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual, não havendo mais base de cálculo para exigência da multa.

O recurso fazendário foi admitido pelo despacho de fls. 15997/16001, sendo acostado como paradigma o aresto 1301-002.010. Entende a Procuradoria que o recorrido, ao afastar as multas isoladas ao fundamento de que não poderia ser exigida após o encerramento do ano calendário, operou em equívoco. Alega que a teor do então art. 44, §1º, “IV”, da Lei nº 9.430/96 (atual redação contida no inc. II, alínea “b”), **a “multa isolada” é devida em função do não pagamento do tributo devido pelo regime de estimativa, ainda que o contribuinte tenha apurado, ao final do período, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa.**

Acresce que a multa por falta de pagamento de estimativas se justifica diante da necessidade que possui a União de auferir receitas no decorrer do ano, precisamente a fim de fazer face às despesas em que incorre também nesse período. Caso não ocorresse essa antecipação mensal, a União apenas teria acesso às receitas decorrentes da arrecadação do IRPJ e CSLL ao final do ano-calendário, ou no exercício seguinte, por ocasião do Ajuste Anual. E resume:

Sob essa ótica, percebe-se que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada prevista atualmente no art. 44, II, alínea “b” da mesma Lei.

Requer, ao final, o provimento de seu apelo para restabelecimento das multas isoladas.

Em contrarrazões (fls. 16006/16022), pede o contribuinte o não conhecimento do recurso por entender que a recorrente não comprovou a divergência jurisprudencial. Quanto ao mérito, revolvendo matéria já preclusa (quitação dos tributos por compensação), pede o improvimento do apelo fazendário, alegando "que só se admite a exigência de multa isolada sobre diferenças tanto de IRPJ como de CSLL por estimativa, se apuradas no curso do próprio ano-calendário ou, após seu encerramento, resultar sonegação fiscal em face de insuficiência de recolhimento mensal frente à apuração no ajuste anual, o que efetivamente não ocorreu".

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

CONHECIMENTO

Não há que se falar em falta de cotejo analítico. Reporto-me ao despacho de admissibilidade.

Para demonstrar divergência, a recorrente faz o seguinte cotejo entre os trechos dos acórdãos paradigma e recorrido:

Ementa do paradigma, Acórdão nº 1301-002.010

...

MULTA ISOLADA. FALTA/INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

Não há que se falar em aplicação concomitante sobre a mesma base de incidência quando resta evidente que as penalidades, não obstante derivarem do mesmo preceptivo legal, decorrem de obrigações de naturezas distintas. Inexistente, também, fator temporal limitador de sua aplicação, sendo prevista, inclusive, a sua exigência mesmo na situação em que as bases de cálculo das exações são negativas, **sendo descabida, assim, a alegação de que a multa só poderia ser aplicada até a data do encerramento do período de apuração correspondente.**(destaques da recorrente)

Trecho do voto condutor do paradigma - Acórdão nº 1301-002.010

“A meu ver, a norma legal aplicada revela obrigações distintas que, uma vez inobservadas, podem ensejar a aplicação da sanção. A primeira, consubstanciada no dever de recolher o imposto e a contribuição com base em estimativa a que se submetem as pessoas jurídicas que, por opção, apuram o resultado tributável anualmente. A segunda, decorrente da opção em questão, surge em consequência da eventual apuração de saldo positivo no resultado tributável anual.

Tenho que o fato de as infrações terem sido apuradas por meio de um mesmo procedimento revela, apenas, concomitância de verificação das irregularidades, não constituindo, contudo, causa capaz de fazer desaparecer a infração antes cometida.

Destaco que a variação do aspecto temporal da apuração reflete a evidência de que, no caso, estamos diante de duas infrações absolutamente distintas.

Tome-se, por exemplo, a situação em que, no curso do período-base de incidência, apurou-se receita omitida e, em razão disso, aplicou-se a multa isolada em virtude da insuficiência de recolhimento das estimativas devidas. Noutro momento, restou verificado que a mesma receita, antes omitida, também não foi considerada nas bases de cálculo do tributo e da contribuição devidos. Fica claro que, nessa circunstância, o tributo, assim como a contribuição, serão lançados com a multa de ofício correspondente, não havendo que se falar, nesse caso, em duplicidade de sanção sobre o mesmo fato.”

Trecho do acórdão de embargo nº 1401-001.592 "Os embargos são tempestivos, mas para preencher todos os requisitos de admissibilidade, há que se verificar a existência contradição apontada.

Analizando os autos, verifiquei que vislumbro razão no vício de contradição apontado pela embargante. O relatório e voto vencido deixou claro de que se tratava de multas isoladas lançadas em razão de diferenças de estimativas não pagas.

(...)Porém, o voto vencedor, de fato, na ementa e em alguns trechos do voto condutor, partiu do entendimento que estar-se-ia diante dos casos de concomitância de multa isolada com a multa de ofício que soa acontecer nos casos de autuações provenientes de omissões de receitas onde pode haver repercussão simultânea tanto nas estimativas não declaradas/pagas quanto no imposto devido no final do ano.

Eis os termos da Ementa:

(...)

Entretanto, o Conselheiro Sérgio Bezerra Presta, no voto condutor do acórdão, deixou também claro que o seu voto se referia a um provimento mais amplo com relação ao cancelamento integral das multas isoladas. Ou seja, deixou claro que o afastamento da multa isolada se deu também porque uma vez encerrado o ano-calendário, as estimativas são absorvidas pelo tributo apurado no ajuste, de modo que, segundo seu entendimento, não haveria mais base para a sua aplicação."

O cotejo dos trechos colacionados pela Recorrente permite constatar que foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial. No caso do acórdão recorrido, adotou-se o entendimento de que encerrado o período de apuração do tributo, não caberia a exigência da multa isolada. Já no caso do paradigma, considerou-se legítima a exigência da multa isolada sobre o valor das estimativas não recolhidas, mesmo que o lançamento ocorra após o encerramento do período de apuração do tributo no ajuste anual.

Contudo, ante os termos do enunciado da Súmula 105 do CARF, conheço parcialmente do apelo fazendário apenas em relação ao exercício 2007, tendo em vista a nova redação do art. 44 da Lei 9.430/96, dada pela Lei nº 11.488/2007, como na sequência artigo.

MÉRITO

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. Dispõe o art. 2º da Lei 9.430/96:

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.

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

...

Com base na determinação legal transcrita, a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de Dezembro de 1997, que dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas a partir do ano-calendário de 1997, estabelece, em seus artigos 15 e 16, as regras para os lançamentos de ofício passíveis de serem realizados, nos seguintes termos:

“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**.

§ 1º As infrações relativas às regras de determinação do lucro real, verificadas nos procedimentos de redução ou suspensão do imposto devido em determinado mês, ensejarão a aplicação da multa de que trata o “caput” **sobre o valor indevidamente reduzido ou suspenso**.

(...)

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

É clara a determinação legal para a exigência de multa isolada mesmo após o encerramento do ano-calendário, caso constatada a falta e/ou insuficiência do recolhimento das estimativas devidas, ainda que apurado prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL ao final do período.

Sem embargo 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.

Com efeito, 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 de instrumental, e pode ser exigida, sim, mesmo que encerrado o ano-calendário, porque pune-se a conduta de não recolhimento de uma obrigação tributária.

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa

moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts.

71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

...

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

Lei 9.430/1996 em sua redação vigente:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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.

Percebe-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.**

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

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

Ausente tal demonstração¹, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício

¹ A decisão de piso assentou que tal fato não ocorreu (fl. 15730), o que não foi contestado pela contribuinte.

isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Em remate, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, a empresa não fez essa opção.

Forte no exposto, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas.

Nesse sentido, reiteradas decisões deste Tribunal Administrativo. Como exemplo cito os arestos nº 9101-004.290, 9101-004.291, 9101-004.294, 9101-004.295, 9101-004.320, 9101-004.416, 9101-004.462 e 9101-004.544. Transcrevo ementa de recente julgado (Ac. 9101-005.079, de 01/09/2020):

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

Ano-calendário: 1998

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO OU COM APURAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário, e mesmo se o sujeito passivo apurar prejuízo fiscal no ajuste anual.

DISPOSITIVO

Ex positis, conheço parcialmente do apelo especial fazendário, apenas em relação ao exercício de 2007, e dou-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire