



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10730.002656/2003-27
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.904 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de fevereiro de 2022
Recorrente CONCESSIONÁRIA RIO TERESÓPOLIS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1998, 2000, 2002

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente quando a pessoa jurídica, sujeita ao pagamento mensal do IRPJ e da CSLL determinados sobre as bases de cálculo estimadas, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício correspondente, mesmo que neste se apure prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, consoante o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

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 negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rego – Presidente
(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas –Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Adriana Gomes Rego, Jorge Olmiro Lock Freire, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 1401-004.145, de 22/01/2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido foi assim ementado e decidido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998, 2000, 2002

MULTA ISOLADA.

Constatada a falta ou a insuficiência de recolhimento mensal por estimativa, é devido o lançamento de multa isolada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício e negar provimento ao recurso voluntário.

Em seu recurso especial, o contribuinte alegou divergência jurisprudencial quanto à possibilidade de lançamento da multa isolada sobre estimativas não pagas, após o encerramento do ano-calendário, com inexistência de saldo de imposto a pagar no final do exercício, nos termos do artigo 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96. A recorrente defendeu que a penalidade imposta após o ano-calendário é limitada ao valor do tributo devido, de forma que inexistindo a obrigatoriedade de recolhimento da CSLL, não há que se falar em exigência de multa isolada.

O recurso foi admitido pelo despacho de e-fls. 599/605.

Intimada do acórdão recorrido e do despacho de admissibilidade, a Fazenda Nacional ofereceu contrarrazões ao recurso especial, arguindo que a expressão “*ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente*” indica que a penalidade pode ser aplicada após o encerramento do ano-calendário, mesmo que haja prejuízo fiscal ou base negativa da CSLL e que a multa decorre do descumprimento de recolher a estimativa, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável. Aduziu, ainda, que somente a lei pode dispensar ou reduzir penalidades, nos termos do artigo 97 do CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, conheço do Recurso Especial.

Conforme exposto acima, o dissídio restringe-se à interpretação do 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, em período anterior à alteração promovida pela Lei nº 11.488/2007, especificamente sobre a possibilidade de lançamento da multa isolada sobre estimativas não pagas, após o encerramento do ano-calendário, com inexistência de saldo de imposto a pagar no final do exercício.

Este colegiado já apreciou esta questão em outras oportunidades, razão pela qual, nos termos do §1^o do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, acolho os fundamentos do voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire no Acórdão nº 9303-011.341, de 13/04/2021, a seguir transcrito:

“O art. 44 da Lei nº 9.430/96 prevê expressamente a cobrança da multa isolada pelo descumprimento da obrigação de realizar recolhimentos mensais estimados dos tributos (art. 2º daquela lei), **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a CSLL ao final do ano-calendário correspondente.**

Por se tratar de lançamento referente à multas isolada por falta de recolhimento das estimativas, e não dos valores das estimativas propriamente, não se trata aqui de situação que atrairia a aplicação da Súmula CARF nº 82².

Deveras, 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.

Esse entendimento, pelo cabimento da aplicação da multa isolada por não recolhimento de estimativas mensais após o encerramento do ano-calendário ou mesmo quando o contribuinte apura resultado negativo ao final do ano-calendário, já foi adotado por esta 3ª Turma da CSRF em julgamentos anteriores, e, igualmente, da 1ª Turma da CSRF (dentre outros, cito como exemplos os arestos 9303-011.103, 9303-010.932).

Reporto-me às razões no voto condutor do Acórdão nº **9101-003.353**, de relatoria da i. Conselheira Adriana Gomes Rêgo, cujos fundamentos transcrevo, adotando-o:

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.

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

(...) 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.

(...)

A vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, 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.

(...)

(...) 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?

(...)

*(...) 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.** (grifos acrescidos)*

O argumento de que não seria cabível a exigência de multa isolada após o encerramento do ano-base também não encontra eco junto à jurisprudência mais recente deste Colegiado, como se extrai do julgado de lavra da i. Conselheira Livia De Carli Germano (Acórdão nº **9101-004.106**, julgado na sessão de 09 de abril de 2019), cujo excerto reproduzo:

H) Impossibilidade de exigência de multa isolada após encerramento do ano-base (...)

(...) Embora se trate, essencialmente, do mesmo tributo (mesmo fato gerador), as condutas exigidas do contribuinte são distintas: a primeira é o dever de antecipar parcelas do tributo calculadas sobre uma base provisória, e a segunda é o dever de pagar este mesmo tributo efetivamente apurado como devido ao final do ano-calendário (ajuste anual).

Uma conduta independe da outra, ou seja, o dever de recolher estimativas pode existir sem que haja tributo devido no ajuste anual, e vice-versa.

Além disso, tais condutas visam a atender bens jurídicos distintos, sendo uma destinada a manter o fluxo de caixa do governo durante o ano e outra dirigida ao recolhimento do tributo efetivamente devido. Daí porque tais condutas podem, sim, e de fato são, penalizadas especificamente, a primeira à razão de 50% do valor devido e a segunda, em regra, à razão de 75%.

De se notar que, ao contrário do que alega a recorrente, na verdade só faz sentido exigência isolada de multa quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta no curso do ano-calendário, caberia à fiscalização exigir o tributo devido (por estimativa) acrescido de multa de ofício e dos respectivos juros moratórios. Ao estabelecer a cobrança apenas da multa (ou seja, isolada) quando detectada a falta de recolhimento da estimativa mensal, a norma visa exatamente à adequação da exigência tributária à situação fática.

Vale notar que a conclusão acima não contradiz o disposto no enunciado da Súmula CARF 82 (vinculante, conforme Portaria MF 277/2018), que diz:

Súmula CARF 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

A análise dos acórdãos precedentes que orientaram a edição de tal enunciado esclarece que o que não pode ser exigido é apenas o principal da estimativa, visto que este está contido no ajuste apurado ao final do ano-calendário.

Não obstante, a penalidade pelo descumprimento do dever de adiantar a estimativa permanece aplicável e, até por isso, é denominada "multa isolada": porque cobrada independentemente da exigibilidade da sua base de cálculo (a estimativa devida). A título ilustrativo, vale destacar trecho do voto no acórdão 10196.353, de 17/10/2007:

A ação do Fisco, após o encerramento do ano-calendário, não pode exigir estimativas não recolhidas, uma vez que o valor não pago durante o período-base está contido no saldo apurado no ajuste efetuado por ocasião do balanço.

Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.

Neste sentido, entendo que a tese defendida pelo contribuinte não serve de argumento para cancelar a exigência das multas isoladas em questão, razão porque devem os fundamentos da decisão recorrida serem mantidos nesta parte."

Nesse ponto, o voto da relatora foi vencedor, como refletiu a ementa abaixo:

MULTA ISOLADA PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. COBRANÇA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO-CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE.

Só faz sentido falar-se em multa isolada quando a infração é constatada após o encerramento do ano de apuração do tributo. Isso porque, se fosse constatada a falta

no curso do ano-base, caberia à fiscalização exigir também o principal de tributo devido (por estimativa) e os juros correspondentes.

Da mesma forma decide-se neste julgado para concluir que o encerramento do ano-calendário não obsta a aplicação da multa isolada pela ausência de recolhimento das estimativas mensais dos tributos, não merecendo reforma o acórdão recorrido quanto ao tema.

Portanto, sem reparos à r. decisão, a qual deve ser mantida.

DISPOSITIVO

Em face do exposto, conheço do recurso especial do contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.”

Saliento, ainda, que a Súmula CARF nº 82³ se refere à impossibilidade de constituição de crédito tributário por lançamento de ofício das estimativas após o fim do ano-calendário, justamente por serem meras antecipações, revelando ter natureza distinta do próprio tributo devido no ajuste. Assim, a Súmula CARF nº 82 reforça o entendimento sobre a possibilidade de aplicação da multa isolada após o encerramento do ano-calendário, dada a natureza distinta entre estimativa e tributo devido. O paradigma nº 101-96.353 deixa evidente, inclusive, que a sujeição à aplicação da multa isolada desonera o contribuinte do recolhimento da estimativa após o fim do ano-calendário, conforme excerto abaixo transcrito:

“Na prática, a aplicação da multa isolada desonera a empresa da obrigação de recolher as estimativas que serviram de base para o cálculo da multa. O imposto e a contribuição não recolhidos serão apurados na declaração de ajuste, se devidos.”

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

³ Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).