



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.006294/2008-20
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.771 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de fevereiro de 2020
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
GEA WESTFALIA SEPARATOR DO BRASIL INDUSTRIA DE
CENTRIFUGAS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. COBRANÇA DE MULTA DE OFÍCIO ISOLADA APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO CALENDÁRIO. POSSIBILIDADE. BASE DE CÁLCULO.

Incide multa de ofício isolada sobre o valor do pagamento mensal de estimativas que deixar de ser efetuado, ainda que não se possa mais exigir o valor de principal das estimativas com o encerramento do ano-calendário.

A base de cálculo da multa isolada cobrada em razão da falta de recolhimento de estimativas não é afetada pelo fato de o sujeito passivo ter recolhido o tributo apurado como devido na declaração de ajuste anual

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Andrea Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado), José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente a conselheira Cristiane Silva Costa, substituída pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte contra o acórdão 1803-001.470, de 11.09.2012, rerratificado pelo acórdão de embargos 1803-002.550, que alterou sua ementa, sem efeitos infringentes.

Acórdão recorrido: 1803-001.470 - redação da ementa dada pelo acórdão de embargos 1803-002.550:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

IRPJ E CSLL. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A multa isolada tem natureza tributária e, portanto, está relacionada ao descumprimento de obrigação principal. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada que excede o montante do tributo devido apurado ao final do exercício.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento em parte ao recurso voluntário para excluir da tributação relativa ao IRPJ e à CSLL os valores de R\$135.421,45 e R\$85.984,27, respectivamente nos termos do voto da Redatora Ad Hoc Designada. Vencido o Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes que negava provimento ao recurso voluntário.

Acórdão de embargos 1803-002.550:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1999

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO. OMISSÃO.

ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os embargos de declaração, para o fim de suprir: (a) a contradição que é aquela havida no interior da própria decisão e (b) a omissão que é a falta de manifestação do julgado sobre ponto em que se impunha o seu pronunciamento de forma obrigatória, dentro dos ditames da causa de pedir.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração opostos pela PFN, para rerratificar o Acórdão da 3ª TE/4ª CÂMARA/1ª

SEJUL/CARF n.º 1803001.470, de 11.09.2012, afastando a contradição e a omissão sem alterar o decidido, nos termos do voto da Relatora.

A decisão recorrida, em síntese, concluiu:

No presente caso, a ciência dos Autos de Infração ocorreu depois de encerrado o ano-calendário de 2003, ou seja, depois do levantamento do balanço, e por essa razão **a base de cálculo da multa isolada deve ser a diferença entre o IRPJ e a CSLL apurados e as estimativa obrigatórias recolhidas, respectivamente, e não o valor das estimativas não recolhidas**, que foi a base de cálculo equivocadamente eleita pela Autoridade Lançadora. Por essa razão tem cabimento dar provimento em parte ao recurso voluntário para excluir da tributação relativa ao IRPJ e à CSLL os valores de R\$135.421,45 e R\$85.984,27, respectivamente.

A Fazenda Nacional insurge-se contra a decisão que afastou o valor da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas que excedeu o montante do tributo devido apurado ao final do exercício. Apresenta como paradigmas os acórdãos 1102-000.984 e 1401-00.429, assim ementados na parte relativa à multa:

Acórdão paradigma 1102-000.984

ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. POSSIBILIDADE.

Incide multa de ofício sobre o valor do pagamento mensal de estimativas que deixar de ser efetuado.

Essa penalidade pode ser aplicada isoladamente, mesmo após o final do exercício, por expressa determinação legal.

Acórdão paradigma 1401-00.429

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.

Em 28 de junho de 2016, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Cientificado, o contribuinte apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade do recurso, por ausência de similitude fática entre os julgados, sustentando que os acórdãos indicados como paradigma trataram todos de casos de não pagamento de estimativas quando, no seu caso, o que ocorreu foi a compensação das estimativas com créditos tributários e apenas a não informação desse procedimento ao Fisco. Questiona também o mérito.

O contribuinte então apresentou recurso especial, sustentando a tese de que após o encerramento do ano-calendário não há que se falar em cobrança de multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas. Indica como paradigma o acórdão 9101-00.520, de 2010, cuja ementa, quanto a essa matéria, é a seguinte:

Acórdão paradigma 9101-00.520

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

CSLL. MULTA ISOLADA. Encerrado o período de apuração do tributo, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido apurado com base no lucro real e, dessa forma, não comporta a exigência da multa isolada pela ausência de base imponible, sobretudo quando apurado prejuízo fiscal e base negativa do tributo.

Em 2 de março de 2017, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial do contribuinte, observando:

Enquanto a decisão recorrida entendeu que improcede a aplicação de penalidade isolada sobre base estimada que excede o montante do tributo devido apurado ao final do exercício, o acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 9101-00.520, de 2010) decidiu, de modo diametralmente oposto, que o encerramento do período de apuração do tributo não comporta a exigência da multa isolada, pela ausência de base imponible.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que questiona exclusivamente o mérito do recurso especial do contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal***Admissibilidade - Recurso especial da Fazenda Nacional***

O recurso especial da Fazenda Nacional é tempestivo. Passo a tratar dos demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, dentre as quais se encontra a demonstração da divergência jurisprudencial:

Art. 67. Compete à 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.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é buscar saber, com base no raciocínio exposto no paradigma, o que aquele colegiado decidiria no caso dos autos.

Pois bem. A divergência manifestada pela Fazenda Nacional diz respeito à base de cálculo a ser utilizada para cálculo da multa isolada eis que, ao contrário da Turma recorrida, sustenta não existir limitação ao montante apurado a título de tributo ao final do ano-calendário. Em outras palavras, a Fazenda Nacional defende que a base de cálculo da multa isolada corresponde ao valor das estimativas não pagas, sem qualquer limitação.

Em contrarrazões, o sujeito passivo questiona a admissibilidade do recurso por entender ausente a similitude fática entre as situações analisadas pelos paradigmas e pelo caso dos autos. Compreendo que não lhe assiste razão.

De fato, a contribuinte sustenta que os acórdãos indicados como paradigma trataram todos de casos de não pagamento de estimativas quando, no seu caso, o que ocorreu foi a compensação das estimativas com créditos tributários e a não informação desse procedimento ao Fisco. Não obstante, conforme observou o acórdão recorrido, a questão acerca da compensação não informada não foi considerada pela decisão recorrida, porque não provada. Eis o trecho do acórdão:

Os lançamentos fundamentam-se na insuficiência de recolhimento de IRPJ e de CSLL apurados pelo cotejo entre os dados informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), e aqueles contidos na Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF).

No que se refere ao argumento da Recorrente que procedeu à compensação dos valores devidos, tem-se que o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de

01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo.

Posteriormente, ou seja, em de 30.12.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Ainda, o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente, todavia, não comprova o procedimento mediante a apresentação da Per/DComp na forma, no tempo e no lugar previstos em lei e assim esse argumento não pode ser aceito.

(...)

Os presentes autos não estão instruídos com a comprovação dos pagamentos integrais, tampouco com as transcrições no Livro Diário dos balanços ou balancetes mensais de suspensão ou de redução e no Livro de Apuração do Lucro Real Lalur da demonstração do lucro real do respectivo período. Os assentos contábeis que foram produzidos nos autos também não comprovam “a suspensão ou redução da estimativa”.

Ademais, essa infração trata-se de penalidade distinta (inciso II do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996) daquela multa de ofício proporcional imposta 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, prevista em diferente dispositivo da legislação (inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Por essa razão não há que se falar em duplicidade ilegal de aplicação de multas de ofício.

Assim, o acórdão recorrido tratou o caso como sendo de estimativas devidas e não recolhidas, exatamente como os julgados indicados como paradigma.

Assim, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional.

Admissibilidade - Recurso especial do contribuinte

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção para conhecimento do recurso especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial do sujeito passivo.

Mérito

Mérito - Recurso especial da Fazenda Nacional

A Fazenda Nacional sustenta que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL incide sobre o valor das estimativas não pagas, sem que o fato de o contribuinte ter efetuado o recolhimento do tributo apurado no ajuste anual tenha qualquer influência na base de cálculo dessa penalidade.

Observo que, no caso, não há que se falar em absorção de uma penalidade por outra já que, ao final do ano-calendário, o contribuinte recolheu os tributos apurados como devidos, não lhe sendo aplicada qualquer pena quanto ao montante devido no ajuste.

A questão é que, mesmo neste caso, o acórdão recorrido aplicou o entendimento de que a base de cálculo da multa isolada somente deveria considerar o valor que exceder o montante do tributo devido apurado ao final do exercício. Compreendo, com a devida vênia, que este entendimento deve ser reformado.

Nos termos do artigo 2º da lei 9.430/1996, as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do IRPJ e da CSLL no regime de lucro real devem, em regra, apurar e recolher tais tributos trimestralmente, sendo uma opção a apuração anual dos resultados, hipótese em que tais contribuintes ficam obrigados a antecipar mensalmente recolhimentos calculados sobre uma base estimada, e sujeita a ajuste anual.

Em caso de inadimplemento dessa obrigação tributária de antecipar mensalmente os recolhimentos, a mesma Lei 9.430/1996 estipulou, no artigo 44, § 1º, inciso IV (atual art. 44, II, b, da Lei n.º 9.430/1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488/2007), multa de ofício, exigida isoladamente. À época dos fatos objeto dos presentes autos, a redação da norma era a seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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;

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. Da mesma forma, o termo “isoladamente” denota a cobrança da multa independentemente de haver tributo devido.

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 n.º 9.430, de 1996 (atual art. 44, II, b, da mesma lei, na redação dada pela Lei n.º 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 sendo irrelevante para a sua aplicação o fato de o tributo apurado com base no lucro real anual ter sido recolhido.

Ante o exposto, compreendo que o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser provido.

Mérito - Recurso especial do contribuinte

O sujeito passivo sustenta a impossibilidade de se exigir multa isolada após o encerramento do ano-calendário. A tese por ele defendida é a de que, após o término do ano-base, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece a exigência do tributo efetivamente devido e apurado com base no lucro. Dito de outra forma, a multa isolada pela ausência de recolhimentos de estimativa apenas poderia ser aplicada durante o ano-calendário, ou seja, antes do ajuste anual.

Compreendo que não é o caso.

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 atualmente 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 101-96.353, 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.

Assim, oriento meu voto para negar provimento ao recurso do sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para, quanto ao recurso especial da Fazenda Nacional conhecer e dar provimento e, quanto ao recurso especial do contribuinte, conhecer e negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Fl. 10 do Acórdão n.º 9101-004.771 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10830.006294/2008-20