



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.001088/2006-81
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.029 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de agosto de 2020
Recorrente VIRGOLINO DE OLIVEIRA S.A. - AÇÚCAR E ÁLCOOL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2001

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, vencidos os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andre Mendes de Moura, Livia de Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de apreciar recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte em face do acórdão de recurso voluntário nº **1803-002.206**, de 08/05/2014, e do acórdão de embargos nº **1803-002.295**, de 31/07/2014, os quais registraram as seguintes ementas:

Acórdão nº 1803-002.206

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2002

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando a decisão motivada de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

PRODUÇÃO DE PROVAS. ASPECTO TEMPORAL.

A peça de defesa deve ser formalizada por escrito incluindo todas as teses de defesa e instruída com os todos os documentos em que se fundamentar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais.

DECADÊNCIA.

No caso de aplicação de multa de ofício isolada por falta de recolhimento de tributo determinado sobre a base de cálculo estimada, tem aplicação o termo de início da contagem do prazo decadencial do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada por falta de recolhimento de tributo determinado sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês.

DOUTRINA. JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ. (grifou-se)

Acórdão nº 1803-002.295

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Acolhem-se os embargos de declaração, para o fim de suprir omissão sobre ponto sobre o qual devia pronunciar-se a Turma.

Cientificado do acórdão de embargos, o contribuinte apresentou recurso especial à 1ª Turma da CSRF, em que alega dissídio jurisprudencial acerca da seguinte matéria: *exigência de multa isolada em razão do não-pagamento de IRPJ/CSLL estimativa, em lançamento efetuado após o encerramento do exercício, no qual tenha sido apurado resultado negativo.*

Foram indicados como paradigmas os acórdãos nº 9101-001.756, julgado em 19/09/2013, e nº CSRF/01.05.201, julgado em 14/03/2005, assim ementados:

Acórdão nº 9101-001.756

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001

MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

A exigência da multa isolada sobre valor de IRPJ estimativa não recolhida mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, constatar-se a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo apurado ao final por conta da insuficiência das estimativas recolhidas.

Acórdão nº CSRF/01.05.201

IRPJ — MULTA ISOLADA — FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - PREJUÍZO FISCAL - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 precisa que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a empresa apura prejuízo em sua escrita fiscal **ao final do exercício.**

Em síntese, o recorrente sustenta que:

- no caso não se trata de falta de recolhimento de tributo devido, pois o valor apurado mensalmente é estimativa e o recolhimento é provisório, visto que ainda não ocorrido o fato jurídico tributável;

- impedida, inclusive, a exigência de ofício das estimativas não recolhidas, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9430/96, tornando inaplicável a penalidade prevista no artigo 44 da mesma lei;

- considerando que a base de cálculo da penalidade é o valor da estimativa não recolhida ou a diferença entre o devido e o efetivamente recolhido, não há como se exigir a multa isolada em autuação posterior ao término do ano-calendário de referencia, quando o contribuinte declara prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa;

- o entendimento do colegiado *a quo* na interpretação do art. 44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/1996 diverge frontalmente daquele adotado pelos dois paradigmas;

- conforme decidido nos paradigmas, não havendo base de cálculo para incidência de IRPJ e CSLL no fim do período-base, não há que falar em aplicação de multa isolada por falta de recolhimento dos mesmos.

Ao final, pede a reforma da decisão recorrida para cancelar integralmente a penalidade aplicada, prevalecendo o entendimento firmado nos paradigmas.

O Presidente da Câmara competente para análise da admissibilidade deu seguimento ao recurso.

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) foi cientificada do recurso especial interposto pelo contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento, apresentando contrarrazões em que sustenta, em síntese, que:

- 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 na estimativa, e para o caso de inadimplemento dessa obrigação tributária, a lei estipulou, no artigo 44, § 1º, inciso IV (na redação original), a multa de ofício exigida isoladamente, *“ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”*;

- 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 a lei não contém palavras inúteis ou desnecessárias;

- 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;

- a multa isolada prevista no artigo 44, § 1º, inciso IV da Lei nº. 9.430/1996 (na redação original), decorre do descumprimento da obrigação de recolher a estimativa apurada no mês, independentemente de se apurar ou não resultado anual tributável, sendo cabível mesmo após o encerramento do ano-calendário e nada tem a ver com a multa devida pela falta de recolhimento do tributo apurado com base no lucro real anual ou trimestral, conforme esclarecem os arts. 14 a 16 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997, norma regulamentadora;

- não há dúvida de que o contribuinte cometeu o ilícito apontado pela fiscalização (não recolhimento das estimativas mensais), logo não há que se cogitar de dispensa da punição; e

- somente a lei pode estabelecer dispensa ou redução de penalidades, nos termos do art. 97 do Código Tributário Nacional – CTN.

É o relatório

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-005.029 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16004.001088/2006-81

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 RICARF (RICARF/2015), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015 e alterações posteriores.

O recurso especial do contribuinte foi admitido pelo Presidente da Câmara recorrida, que considerou demonstrada divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os dois paradigmas apresentados e sua admissibilidade não foi questionada pela PGFN.

De fato há claro dissídio entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

O primeiro paradigma, acórdão nº 9101-001.756, consigna que:

A exigência da multa isolada sobre valor de IRPJ – estimativa não recolhida mensalmente, somente se justifica se operada no curso do próprio ano-calendário ou, se após o seu encerramento, constatar-se a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do tributo apurado ao final por conta da insuficiência das estimativas recolhidas.

O segundo paradigma, acórdão CSRF/01.05.201, manifesta entendimento semelhante:

(...) o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, eis que, juridicamente, o fato gerador do Imposto sobre a Renda só será tido por ocorrido ao final do período anual (31/12)”.

(...)

(...) após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário. Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade. Não há porque se obrigar o contribuinte a antecipar o que não é devido e forçá-lo a pedir restituição posteriormente. Daí concluir que **o balanço final é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.**

(...)

Na presença de prejuízo fiscal, a interpretação sistemática dos dois enunciados prescritivos dispostos no mesmo artigo aqui comentados (*caput* e § 1º, inciso IV, do art. 44) conduz ao entendimento de que o procedimento fiscal e a aplicação da penalidade devem obrigatoriamente ocorrer no curso do ano-calendário, pois a conduta objetivada pela norma (dever de antecipar o tributo) é descumprida e, nesse momento, o efetivo resultado do exercício não está evidenciado mediante balancetes.

O colegiado *a quo* adotou entendimento diverso. O voto condutor do acórdão n.º 1803-002.206 ressalta a distinção entre a multa isolada, objeto do presente recurso, e a multa de ofício proporcional:

(...) a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária, penalidade que tem como fonte a lei é imposta em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal **ou acessória** (...).

A aplicação da multa de ofício proporcional qualificada pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação dos ilícitos tributários previsto na legislação de regência. **Distinta é aplicação da multa de ofício isolada por falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada.**

Essas infrações são passíveis de **penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação.** (grifou-se)

O acórdão recorrido foi complementado pelo acórdão de embargos n.º 1803-002.295, sem efeitos infringentes. Extraem-se deste últimas considerações acerca da exigência da multa isolada na hipótese de inexistência de tributo devido no encerramento do ano-calendário:

As multas de ofício isolada por falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada são aplicadas no caso em que não houver o pagamento do tributo devido, **ainda que a Recorrente tenha apurado prejuízo fiscal para o IRPJ e a base de cálculo negativa para a CSLL, referente ao ano-calendário de 2001.**

Reitere-se que **não há entre falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada e as exigências de IRPJ e de CSLL devidas no encerramento do ano-calendário uma relação de meio e fim, ou de parte e todo, mesmo porque a obrigatoriedade daqueles recolhimentos não fica afastada pela apuração de prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa de CSLL. Ao contrário disso, tal obrigatoriedade subsiste e a sua não observância enseja a aplicação da penalidade prevista no inciso IV do § 1º do art. 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1997.** (grifou-se)

Veja-se que, nos trechos destacados, a Turma recorrida manifestou-se no sentido de que a multa isolada penaliza o descumprimento da obrigação de recolher a estimativa mensal, quando a empresa opte, como o contribuinte, pelo lucro real anual. Pronunciou-se, ainda, pela distinção entre a multa isolada e a multa de ofício proporcional, por decorrerem de dispositivos legais próprios e penalizarem condutas distintas.

A Turma recorrida ainda invoca fundamentos de ordem probatória, citados tanto no acórdão n.º 1803-002.206 como no acórdão de embargos n.º 1803-002.295, conforme abaixo:

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a **análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.**

O lançamento fundamenta-se na insuficiência de recolhimento de tributos determinados sobre a base de cálculo estimada pelo cotejo entre os dados informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), fls. 0520, nos recolhimentos identificados às fls. 2128 e aqueles contidos na Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), fls. 2938.

Ademais, 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 Lalur da demonstração do lucro real do respectivo período.

Por seu turno, o enunciado da Súmula CARF nº 93 determina que “a falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”.

Ainda assim, não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório que já consta nos autos evidencia que o procedimento de ofício está correto. A conclusão oferecida pela defendente, porém, não pode subsistir. (grifou-se)

Entende-se que a referência à Súmula CARF nº 93 se dá *a contrario sensu*, ou seja: quando o contribuinte não transcreve os balanços/balancetes de suspensão/redução no Livro Diário, nem tampouco apresenta escrituração contábil e fiscal que comprove a suspensão ou redução da estimativa, justifica-se a exigência da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996. De fato, o parágrafo antecedente já registrara que, no caso concreto, não foram apresentadas transcrições de balanço/balancete de suspensão/redução no Livro Diário, nem foi apresentada a apuração do resultado fiscal no Lalur.

Ainda que a decisão recorrida também invoque fundamentos de natureza probatória, é patente a divergência frente aos paradigmas, na interpretação do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Diante disso, verifica-se estabelecida a divergência jurisprudencial, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, restando confirmado o despacho de admissibilidade, pelo que voto pelo conhecimento do recurso especial interposto.

Mérito

O recurso especial do contribuinte visa rediscutir a aplicação de multa isolada pelo não recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL relativas ao mês de Janeiro/2001, exigida em lançamento de ofício formalizado em 01/12/2006.

Como se depreende do relatório do acórdão recorrido, a insuficiência de recolhimento de estimativas foi apurada mediante o cotejo entre os dados informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), os débitos e pagamentos declarados em DCTF e os recolhimentos identificados nos autos.

O lançamento baseou-se no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei 9.430/96 (na redação original). Contudo, no interregno entre o lançamento e o julgamento de primeira instância foi editada a Lei nº 11.488, de 2007, que reduziu o percentual da multa para 50% (cinquenta por cento); em decorrência, e em atenção ao princípio da retroatividade benigna estatuído no art. 106, II, "c", do CTN, a decisão de piso alterou de ofício o valor lançado, reduzindo-o ao novo percentual, mais benéfico.

A controvérsia cinge-se, portanto, à questão da exigência da multa isolada, por falta de recolhimento ou recolhimento a menor de estimativa, quando o lançamento tenha sido

posterior ao encerramento do exercício e neste tenha-se apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL.

Sem razão o recorrente.

Existe um regramento legal claro e específico a ser aplicado às situações fáticas como a encontrada no presente caso.

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 (conforme art. 2º da mesma 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 às multas isoladas 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 82, que estabelece:

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).

Assim, 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.

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 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.

(...)

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 acrescentados)**

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 trecho, com a devida vênia, se reproduz:

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.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial do contribuinte e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner