



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10120.720984/2010-16
Recurso nº 99.999 Voluntário
Acórdão nº **1803-002.097 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 11 de março de 2014
Matéria IRPJ
Recorrente HOSPFAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

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 isolada quando há concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual.

COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. CABIMENTO DA MULTA ISOLADA.

É cabível a multa isolada por compensação não homologada, isso porque referida multa a partir das inovações legislativas trazidas pela Lei nº 11.051, de 2004, foi situada em outro contexto: O das compensações consideradas não-declaradas, a teor do § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003.

No caso de compensação não homologada, só cabe a multa isolada se comprovada a falsidade da declaração, conforme mencionado no artigo 18 da Lei nº 10.833/03, com alteração da Lei nº 11.488/07.

INCONSTITUCIONALIDADE OU ILEGALIDADE. LEI OU ATO NORMATIVO. APRECIÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula Carf nº 2), isso porque, a instância administrativa não é foro apropriado para discussões desta natureza, pois qualquer discussão sobre a

constitucionalidade e/ou ilegalidade de normas jurídicas deve ser submetida ao crivo do Poder Judiciário que detém, com exclusividade, a prerrogativa dos mecanismos de controle repressivo de constitucionalidade, regulados pela própria Constituição Federal.

Recurso provido em parte

Acordam os membros da 3ª Turma Especial da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, por maioria de votos deram provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a multa isolada por estimativas não recolhidas, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencido o conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes que negou integralmente o recurso. Os conselheiros Walter Adolfo Maresch e Neudson Cavalcante Albuquerque votaram pelas conclusões.

(Assinado Digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(Assinado Digitalmente)

Sérgio Luiz Bezerra Presta - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walter Adolfo Maresch, que presidiu a Turma, Meigan Sack Rodrigues, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Sergio Rodrigues Mendes, Neudson Cavalcante Albuquerque.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao presente contencioso administrativo, adoto parte do relato do contido no Acórdão nº 03-50.911 proferido pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, constante das fls. 76 e seguintes dos autos, a seguir transcrito:

“Tratam os autos do Despacho Decisório (fls. 12 a 28), que homologou em parte as compensações pleiteadas pela contribuinte, e do Auto de Infração (fls. 2 a 10), que trata da exigência tributária da multa isolada no valor de R\$ 70.562,93, lançada em decorrência da compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo sujeito passivo.

1) Despacho Decisório

Os presentes autos foram formalizados para dar tratamento manual às Declarações de Compensação (DCOMP) relacionadas no quadro a seguir, nas quais a contribuinte informou ser possuidora de crédito tributário de saldo negativo da IRPJ referente ao exercício de 2009 - Ano-calendário 2008, no montante de R\$ 2.549.037,81 (dois milhões, quinhentos e quarenta e nove mil, trinta e sete reais e oitenta e um centavos), conforme declarado na DCOMP retificadora 12455.52668.060110.1.7.02-5723.

DCOMP	TIPO
42095.95626.050809.1.3.02-0892	Original
12140.66168.200809.1.3.02-3594	Original
03219.76308.301009.1.3.02-4829	Original
38711.05367.301109.1.3.02-5115	Original
12120.70372.060110.1.3.02-0770	Original
23034.05345.060110.1.7.02-0516	Retificadora
16882.64256.060110.1.7.02-9938	Retificadora
20568.08827.060110.1.3.02-7060	Original
12120.70372.060110.1.3.02-0770	Original
25499.11960.260210.1.3.02-2890	Original

*Por meio do **Termo de Intimação Fiscal nº 505/2010** foi solicitado ao contribuinte, para constituição e ratificação de prova a seu favor, a apresentação dos comprovantes de retenção na fonte emitidos pelas fontes pagadoras, cuja notificação foi feita pelo Serviço de A.R. dos Correios em 31/08/2010.*

Analizando os documentos apresentados pela contribuinte, a Fiscalização chegou aos seguintes resultados:

*a) pesquisas no sistema Sief - DIRF e no Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFE confirmaram retenções de imposto de renda na fonte emitidos por pessoas jurídicas de direito privado no montante de **R\$ 314.836,84** (fl. 14);*

*b) glosa de **R\$ 129.469,33**, referente às deduções de retenção na fonte por Órgãos Públicos de impostos e contribuições declarados na DIPJ 2009, pelo fato da*

documentação apresentada pela contribuinte não possuir lastro em comprovantes de retenção de imposto de renda emitidos pelas fontes pagadoras, mas em documentos internos elaborados pela própria contribuinte e que, por si só, não constituem prova a seu favor (fls. 16 e 17);

c) apuração de novo saldo negativo de IRPJ no montante de R\$ 2.468.375,45;

d) existência de crédito tributário (débito da contribuinte) a ser cobrados da contribuinte, com os acréscimos legais cabíveis, no valor original de R\$ 80.662,36, correspondentes às compensações não homologadas (fl. 18);

e) necessidade de lavratura de auto de infração de multa isolada (50%), nos termos do art. 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (fls. 19 e 20), em função de ter sido verificado a existência de diferença de imposto de renda mensal pago por estimativa no valor total de R\$ 80.662,36, resultante do valor declarado pela contribuinte (R\$ 2.649.037,81) subtraído do valor confirmado pela RFB (R\$ 2.468.375,45);

f) necessidade de lavratura de auto de infração de multa isolada (50%), nos termos do art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430, de 1996, incluídos pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010 (conversão da Medida Provisória nº 472/2009), em função da insuficiência de crédito da contribuinte para homologar integralmente as compensações pleiteadas. O valor total da compensação não homologada foi de R\$ 60.463,54.

Com base na análise realizada, a Autoridade Fiscal competente decidiu:

1) **RECONHECER EM PARTE** a existência do direito creditório a favor da pessoa jurídica HOSPFAR IND. E COM. DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA, inscrito no CNPJ/MF sob o nº 26.921.908/0001-21, no montante originário de R\$ 2.468.375,45 (dois milhões, quatrocentos e sessenta e oito mil, trezentos e setenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos), concernente ao Saldo Negativo da IRPJ relativo ao ano-calendário de 2008, que foi utilizado para compensação de débitos discriminados nas correspondentes DCOMP e respectivas retificadoras

2) **HOMOLOGAR EM PARTE** as compensações efetivadas pelo contribuinte, no montante de R\$ 2.591.603,17 (dois milhões, quinhentos e noventa e um mil, seiscentos e três reais e dezessete centavos), em valores originais, referentes aos valores compensados relacionados no quadro 09 do Despacho Decisório, com crédito de saldo negativo de IRPJ, ano-calendário de 2008;

3) **NÃO HOMOLOGAR** as compensações efetivadas pelo contribuinte no montante original de R\$ 60.463,54 (sessenta mil, quatrocentos e sessenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), em valores originais, referentes aos valores não compensados em razão da insuficiência do crédito de saldo negativo de IRPJ;

4) **AUTORIZAR** a emissão de Registro de Procedimento Fiscal para o lançamento de ofício referente à multa isolada de 50% (cinquenta por cento) a ser exigida sobre os valores mensais no montante de R\$ 80.662,36 (oitenta mil, seiscentos e sessenta e dois reais e trinta e seis centavos), por motivo de falta de pagamento de IRPJ - estimativa mensal, na época própria, com fulcro no artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007);

5) **AUTORIZAR** a emissão de Registro de Procedimento Fiscal para o lançamento de ofício referente à multa isolada de 50% (cinquenta por cento) a ser exigida sobre

o montante dos débitos (créditos tributários), objetos de compensações não homologadas, no valor total de **R\$ 60.463,54** (sessenta mil, quatrocentos e sessenta e três reais e cinquenta e quatro centavos), conforme disposições constantes do art. 74, parágrafos 15 e 17, da Lei 9.430/96, incluídas pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010 (conversão da Medida Provisória nº 472/2009).

2) Auto de Infração - Multa Isolada

Trata-se da exigência tributária de multa de 50% no valor de **R\$ 70.562,93**. Exigida isoladamente sobre os valores mensais devidos (fls. 2 a 10), decorrente de:

- a) estimativas de IRPJ não confirmadas, conforme art. 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96 (redação dada pela Lei 11.488, de 15/06/2007);
- b) compensação indevida efetuada em declaração prestada pelo sujeito passivo, nos termos do art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/96 (incluído pela Lei 12.249, de 2010).

Foram efetuados os seguintes lançamentos (fls. 7 e 8)

FATO GERADOR	VALOR DA MULTA
01/01/2008	R\$ 5.247,25
01/02/2008	R\$ 5.105,29
01/03/2008	R\$4.271,64
01/04/2008	R\$ 3.505,96
01/05/2008	R\$4.192,68
01/06/2008	R\$6.165,52
01/07/2008	R\$ 6.498,63
01/08/2008	R\$ 5.344,19
06/01/2010	R\$ 16.419,57
26/02/2010	R\$ 13.812,20
TOTAL	R\$ 70.562,93

Consta no "Relatório Fiscal Anexo ao Auto de Infração" quadros demonstrativos da base de cálculo da multa isolada aplicada.

2) Ciência

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório e do Auto de Infração em 12/01/2011 (fl. 42) e apresentou manifestação de inconformidade / impugnação (fls. 43 a 61) em 10/02/2011.

3) Impugnação / Manifestação de Inconformidade

- a) Da improcedência da multa isolada por falta/insuficiência de recolhimento de estimativas mensais:

Resumidamente, a contribuinte alega que "o lançamento da multa isolada exigida sobre diferença de IRPJ recolhido por estimativa mensal somente se justifica se levada em efeito no curso do próprio ano calendário, ou, após o seu encerramento, se de ausência do pagamento". Acrescenta que, se for comprovado que o somatório das estimativas mensais recolhidas tenha superado o valor do tributo devido, apurado ao final do ano-calendário, não seria possível lançar a multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento destas estimativas em anos posteriores, o que afastaria a aplicabilidade do disposto no art. 44, inciso II, alínea "b" da precitada Lei nº 9.430/96. Apresenta acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para ilustrar sua argumentação.

b) *Da improcedência da multa isolada sobre a compensação não homologada:*
Em síntese, a contribuinte argumenta que a aplicação da multa isolada sobre os débitos não compensados constitui nova, hipótese de infração, diferente da prevista na MP nº 472/2009, que se limitava aos casos de não homologação da compensação quando não confirmada a legitimidade ou suficiência do crédito informado. Acrescenta que, tal multa, introduzida no ordenamento jurídico em data posterior à transmissão dos pedidos de compensação, não poderia ser aplicada ao caso em espécie, “por contrariar o princípio da irretroatividade das leis, gravado no art. 105 do Código Tributário Nacional”. Alega, que “a lei que tipifica condutas infraconstitucionais, estabelece ou majora penalidade, somente produz efeitos em relação aos fatos ocorridos durante a sua vigência, ma nunca em reação a fatos pretéritos Conclui que “a eficácia retroativa da referida Lei nº 12.249/2010 certamente estremecerá a segurança das relações entre o Estado e os cidadãos, bem como o legítimo direito que os contribuintes têm de não verem agravada a situação jurídica anteriormente configurada. É um desdobramento do princípio da segurança jurídica”. Discute, detalhadamente, a eficácia da lei e argumenta que a multa aplicada obstará o direito constituição de petição.

c) *Da não incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício:*

A contribuinte alega que não existe previsão legal para a atualização da multa de ofício com base na taxa Selic. Enfatiza que a incidência dos juros moratórios se dá apenas com relação ao principal, e não à multa, uma vez que o caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, quando se refere a “débito”, restringe-se apenas ao valor dos tributos e contribuições. Cita doutrina e decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ao final, requer que seja recebida e conhecida a presente Impugnação, por atender aos pressupostos legais, e, após, seja julgado totalmente improcedente o auto de infração ora em debate. Caso seja mantido o lançamento ou parte dele, que seja afastada a incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, por inexistência de previsão legal”.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, na sessão de 28/02/2013, ao analisar a manifestação de inconformidade apresentada, proferiu o Acórdão nº 03-50.911 entendendo por unanimidade de votos, “*julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido*”, em decisão assim ementada:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2010

PRECLUSÃO MATERIAL.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada, razão pela qual é mantida a decisão proferida no Despacho Decisório.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS.

Cabível o lançamento da multa de ofício, exigida isoladamente, nos casos em que a pessoa jurídica optante pelo lucro real anual deixa de recolher total ou parcialmente as estimativas mensais de IRPJ ou CSLL a que estava obrigada.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

Cabível a aplicação da multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de compensação não homologada

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGALIDADE.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos Tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Sebe).

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido”

Cientificado da decisão de primeira instância em 10/06/2013 (segunda-feira) (AR constante das fls. 92), a HOSPFAR INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS HOSPITALARES LTDA, qualificada nos autos em epígrafe, inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 03-50.911, recorre em 28/06/2013 (fls. 94 e segs dos autos) a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais objetivando a reforma do julgado, atacando os argumentos do acórdão recorrido.

Na referência às folhas dos autos considerei a numeração do processo eletrônico (e-processo).

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro SERGIO LUIZ BEZERRA PRESTA - Relator

Observando o que determina os arts. 5º e 33 ambos do Decreto nº. 70.235/1972 conheço a tempestividade do recurso voluntário apresentado, preenchendo os demais requisitos legais para sua admissibilidade, dele, portanto tomo conhecimento.

A questão do recurso voluntário trata tão somente da:

- a) MULTA ISOLADA EM DECORRÊNCIA DA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS;
- b) MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA;
- c) JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO;
- d) CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Por isso por uma questão de sistematização, vou tratar cada assunto isoladamente:

DA MULTA ISOLADA EM DECORRÊNCIA DA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS

A Recorrente contesta a multa de ofício isolada, por falta de recolhimento de estimativas. Neste ponto considero procedente tal contestação tendo em vista que a questão da multa em razão de falta ou insuficiência de pagamento das estimativas mensais já está pacificada no âmbito do processo administrativo fiscal federal.

Dos inúmeros julgados a respeito do tema uma maioria esmagadora entende que é impossível à imposição da multa isolada, nos termos do inciso IV do §1º, independente do resultado apurado no encerramento do exercício financeiro, devendo ser aplicada sempre sobre o valor da estimativa não recolhida.

E, isso demonstra que encerrado a ano calendário, não mais cabe aplicar a multa isolada por falta ou insuficiência de estimativas, pois essas ficam absorvidas pelo tributo incidente sobre o resultado anual. Até porque, encerrado o ano calendário, não há mais base de cálculo para exigência da multa, eis que, com o deslocamento do fato gerador da obrigação tributária para 31 de dezembro de cada ano, para as empresas que optem por recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro real anual, desaparece o bem tutelado pela norma jurídica, no caso as antecipações que deveriam ter sido recolhidas no decorrer do

ano calendário, surgindo, com a apuração do lucro real ao final do ano calendário, o imposto efetivamente devido, única base imponible que sofrerá a sanção caso o mesmo não seja recolhido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Na verdade, os dispositivos legais previstos nos incisos III e IV, § 1º. do art. 44 da Lei nº. 9.430/96 têm como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que poderá ser devido ao final do ano calendário.

Ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa, e sendo assim, a penalidade só pode ser exigida durante aquele ano calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano calendário (31/12), desaparece a base imponible daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique.

A partir daí, surge uma nova base imponible, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano calendário, surgindo assim à hipótese da aplicação tão somente do inciso I, § 1º. do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado ex-officio, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista nos incisos III e IV, do § 1º do mesmo diploma legal.

Até porque a dupla penalidade afronta o disposto no artigo 97, V, c/c o artigo 113 do CTN, que estabelece apenas duas hipóteses de obrigação de dar, sendo a primeira ligada diretamente à prestação de pagar tributo e seus acessórios, e a segunda, relativamente à obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações pecuniárias por descumprimento de obrigação acessória.

As turmas ordinárias e a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF têm reiteradas decisões no sentido da impossibilidade de aplicação concomitante das duas multas, conforme pode ser visto abaixo:

“EMENTA: MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base)” (CARF - Processo nº 19515.002094/200926 - Acórdão nº 140201.081 – 1ª Seção - 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Julg 14/06/2012).

“EMENTA: MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base)”. (CARF - Processo nº

19515.002090/200948 - Acórdão nº 140201.078 1ª Seção – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária – Julg 14/07/2012).

“EMENTA: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.

A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação” (CARF - Processo nº 18471.001020/200611 - Acórdão nº 180301.263 – 1ª Seção – 4ª Câmara – 3ª Turma Especial – Julg 10/04/2012).

“EMENTA: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ.

(...)

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO.

INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual”. (CSRF - Processo nº 11020.003681/200992 - Acórdão nº 910101.402 – 1ª Turma – Julg 17/07/2012).

“EMENTA: MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação” (CSRF - Processo nº 10480.004535/200317 - Acórdão nº 9101001.307 – 1ª Turma; julg 24/04/2012).

Diante dos sólidos argumentos e das claras decisões acima e de muitas outras proferidas pelas turmas ordinárias e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF demonstram a ampla, geral e irrestrita impossibilidade de exigência concomitante de multa de ofício por falta de recolhimento de tributo devido ao final do exercício e por falta de recolhimento de estimativas no mesmo período.

Tais argumentos e decisões têm lastro nas determinações contidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que autoriza e disciplina a aplicação da multa isolada, conforme pode ser visto abaixo:

“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:

I – juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...);

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 base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente”.

O Art. 2º da Lei nº 9.430/96 assim determina:

“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 estimado, 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 nº9.065, de 20 de junho de 1995”.

As remissões relevantes contidas nos diplomas legais acima são as seguintes:

“Art. 35 (Lei nº 8.981/95) — 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 excede o valor do imposto, calculado com base no lucro real do período em curso. (...)

§2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de base de cálculo negativas fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano calendário”.

Diante do exposto e principalmente observado as razões de decidir acima, não tenho como deixar de reformar o acórdão recorrido, tendo em vista que não pode subsistir a aplicação de penalidade isolada decorrente da falta de pagamento de exações fiscais, cujos débitos não foram confessados na DCTF original ou primitiva; e, a outra, em decorrência da falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL, ambos sobre a base de calculo estimada.

MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA

Sobre a aplicação de penalidade (multa isolada) por tentativa de compensar débito tributário não aceito pela autoridade administrativa, entendo que a decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília – DF, em um primeiro momento, merece ser reformada, tendo em vista que o Art. 167 do CTN, estabelece que a restituição de valores pagos a maior pelo contribuinte deve obedecer a proporcionalidade, entre tributo e encargos acessórios (juros e multa).

Ou seja, a restituição total ou parcial do tributo não pode ser efetuada de modo a individualiza-las parcelas do indébito tributário composto por tributo, juros e penalidades pecuniárias. Isto é, não se pode restituir tributos sem os encargos acessórios proporcionais e vice-versa. Coerentemente, aplicando-se essa mesma regra na situação inversa, ou seja, quando temos o pagamento de tributo em montante insuficiente, devemos considerar que a operação foi realizada levando em conta a proporcionalidade entre o principal e seus acessórios, mesmo que assim não se apresente, restando o pagamento da diferença do principal acrescidos de juros e multa correspondentes, para que ocorra a sua total extinção.

Em consonância com o dispositivo legal acima, a RFB adotou o chamado *sistema de imputação proporcional* que consiste em alocar o pagamento efetuado em atraso ao montante do crédito tributário devido, composto de principal, juros e multa de mora, na proporção existente entre as parcelas que integram esse montante. Portanto, quando há o propósito de se extinguir um débito por meio da compensação, paia a RFB a sua extinção total somente ocorrerá se o valor do débito declarado estiver contemplando a totalidade do principal (valor originário do débito) mais os juros e multas calculados na forma prevista pela legislação de regência.

Por conseguinte, o valor do débito declarado em Declaração de Compensação - DCOMP deve ser considerado pelo seu montante, isto é, como se este fosse resultante do somatório de um valor de débito (principal), acrescido de juros e de multa, calculados conforme a legislação de regência, devendo essas parcelas, no caso de insuficiência do valor do montante declarado em relação ao valor do montante do débito tributário real, ser recalculadas pelo *sistema de imputação proporcional*, a fim de se conhecer o valor da parcela do principal efetivamente compensado.

Portanto, caso o Fisco não aceite a ocorrência da extinção do débito quando o montante do valor pago ou declarado em compensação não corresponder à totalidade do débito originário mais os acréscimos legais, considerando que tenha ocorrido apenas a quitação de parte do débito em função do *sistema de imputação proporcional* adotado, não faz sentido o próprio Fisco querer aplicar multa isolada, quando não houve comprovação de falsidade da declaração prestada pelo sujeito passivo dos valores expressamente declarados em DCOMP. Até porque a compensação, na forma declarada pelo sujeito passivo, somente extingue o crédito tributário, sob condição resolutiva (Lei nº. 9.430/96, art. 74, § 2º);

Trago a tona os argumentos apresentados com a lucidez que é peculiar a Conselheira Karen Jureidini Dias, quando do julgamento do Processo nº10675.002476/2006-08, formalizado através do Acórdão nº 9101-001.313 da 1ª Turma da CSRF, julgado na sessão de 24/04/2012 a quem rendo as minhas homenagens e peço vênica para transcrever os argumentos:

“Esclareço, inicialmente, que se trata de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em face de acórdão que negou provimento a recurso de ofício. No entanto, o Recurso Especial foi interposto na vigência do atual Regimento Interno do CARF, quando já era possível a interposição do referido recurso contra acórdão que nega provimento a recurso de ofício. Essa é a disposição expressa do artigo 67, § 11 do RICARF:

‘É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

Como bem analisou o despacho de admissibilidade, de fato há divergência entre o acórdão recorrido e o acórdão apresentado como paradigma. Verifica-se do voto condutor do acórdão paradigma o entendimento segundo o qual é aplicável a multa isolada às compensações não homologadas, mesmo quando não comprovada falsidade da declaração/má-fé. Reproduzo trecho do voto condutor daquele acórdão que bem demonstra a divergência:

‘Como se pode ver, a redação dada ao §2º tão-somente excluiu a aplicação do percentual do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96.

Note-se que o legislador não restringiu as hipóteses da aplicação da multa a uma única hipótese, qual seja, a do inciso II; o que ele fez foi unificar o percentual aplicado, mantendo, entretanto, todas as hipóteses que davam ensejo à multa, previstas no caput do art. 18 da Lei nº. 10.833/03.

A multa isolada continuou sendo aquela prevista nos incisos I e II e no § 2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, conforme determinava a Lei nº. 10.833/03, tendo sofrido apenas alteração de seus percentuais, em razão da Lei nº. 11.051/04.

Uma vez que a multa isolada continuou sendo aquela prevista nos incisos I e II e no § 2º do art. 44 da Lei nº. 9.430/96, conforme determinava a Lei nº. 10.833/03 - tendo sofrido apenas alteração de seus percentuais, em razão da Lei nº. 11.051/04 - não merece acolhida o entendimento formulado pela Ilustre Relatora, de que a multa só poderia ser aplicada quando houvesse intuito de má-fé, em razão de subsistir a hipótese legal do referido inciso I. Assim, não vislumbro fundamentos para não aplicação da multa isolada, motivo pelo qual NEGO PROVIMENTO AO RECURSO’.

Demonstrada a divergência, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e passo a análise do mérito.

Para melhor compreensão da questão, entendo salutar apresentar breve histórico legislativo sobre a compensação e a imposição de multa.

A compensação no direito tributário tem fundamento nos artigos 156, inciso II, 170 e 170-A, sendo prevista como modalidade de extinção do crédito tributário, nas condições e sob as garantias que estipular a lei.

Sob a égide da Constituição Federal de 1988, foi editada para as compensações federais a Lei nº 8.383/91, que, em seu artigo 66, possibilitava a compensação por parte do contribuinte. Referido dispositivo foi posteriormente alterado pela Lei nº 9.069/95, que autorizou a compensação entre tributos e contribuições da mesma espécie ou o pedido de restituição. Ao final do ano de 1996, foi promulgada a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que, dentre inúmeras matérias, tratou da sistemática de compensação no âmbito da então Secretaria da Receita Federal, mais especificamente em seus artigos 73 e 74, sendo, no primeiro caso, para a compensação de ofício e, no segundo caso, para a compensação a requerimento do contribuinte. A mencionada Lei veiculou norma que possibilitou a compensação entre quaisquer débitos e créditos, vencidos ou vincendos, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF, atualmente denominada Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB. De acordo com as normas vigentes à época, a compensação só se concluiu após a apresentação de prévio requerimento pelo contribuinte e posterior aceitação pela autoridade fazendária.

O Decreto nº 2.138/97 e a Instrução Normativa SRF nº 21/97, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 73/97 e Instrução Normativa SRF nº 41/00, regulamentaram as disposições da Lei nº 9.430/96. Com as alterações, ficou vedada a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação. Vigia à época a Medida Provisória nº 2.158, de 24.8.2001, que em seu artigo 90 estabelecia a obrigatoriedade do lançamento de ofício sobre as diferenças apuradas em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de compensação indevida ou não comprovada. A legislação relativa à compensação sofreu novamente alterações, dentre elas, aquelas veiculadas pelas Leis nºs 10.637/02, 10.833/03 e 11.051/04. A Lei nº 10.637/02 alterou o caput do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e alguns dos seus parágrafos, modificando a sistemática da compensação até então existente.

Para regulamentar as compensações efetuadas à luz das alterações trazidas pela Lei nº 10.637/02, foi editada a Instrução Normativa nº 210/02, por meio da qual as compensações deveriam ser efetuadas mediante a entrega de declaração de compensação, e não mais por meio da apresentação de pedidos de compensação, seja nos casos de compensação com créditos de mesma espécie, seja nos casos de compensação com créditos de diferentes espécies.

O artigo 74 da Lei nº 9.430/96 também foi objeto de alteração pela Lei nº 10.833/03. Com a inserção do §5º, restou expresso que a Administração possui cinco anos para apreciar a compensação efetuada pelo contribuinte. Lembramos, também, que o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com a alteração introduzida pela Lei nº 10.833/03, veicula norma que transforma a declaração de compensação em confissão de dívida, tornando referida declaração instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Por outro lado, no caso de compensação não homologada o mesmo texto legal faz menção à obrigatoriedade de observância do rito normal do processo administrativo fiscal, inclusive com a suspensão da exigibilidade do débito, objeto da compensação, em razão da discussão na via administrativa, nos termos do disposto nos seus

parágrafos 7º a 11. A Lei nº 10.833/03 também inovou ao aumentar o rol das hipóteses em que não é permitida a compensação.

Em razão dessas alterações, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 também foi alterado, passando a prever que o lançamento de ofício, nos casos de compensação, deveria se limitar à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-ia unicamente nas hipóteses (i) de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, (ii) de o crédito ser de natureza não tributária; ou, (iii) em que ficar caracterizada a prática de sonegação, fraude ou conluio.

Com o advento da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, que também alterou o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, criou-se uma nova hipótese, qual seja, da compensação ser considerada não declarada.

A compensação é considerada não declarada, dentre outras hipóteses, quando o crédito utilizado pelo contribuinte for de terceiro ou for decorrente de decisão judicial não transitada em julgado.

Em virtude da edição da Lei nº 11.051/04, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 foi novamente alterado, limitando a imposição da multa isolada a, apenas, duas hipóteses: (i) caracterização da prática de sonegação, fraude ou conluio; ou ainda, (ii) para os casos de compensação considerada não declarada.

Novamente alterado, agora pela Lei nº 11.488/07, o artigo 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 passou a limitar o lançamento de ofício à imposição de multa isolada nas hipóteses de (i) não homologação da compensação, desde que comprovada a falsidade da declaração (neste caso, a previsão da multa isolada era apenas no percentual de cento e cinquenta por cento, podendo, se for o caso, ser agravada); e (ii) quando a compensação fosse considerada não declarada, mas tão somente se pelos fundamentos descritos no inciso II do §12 do artigo 74 da Lei 9.430/96 (a multa prevista correspondia a setenta e cinco por cento do valor do débito indevidamente compensado, podendo ser qualificada ou agravada, quando fosse o caso).

Posteriormente, sobrevieram a Lei nº 11.941/09, que aumentou o rol das hipóteses de compensação não declarada e a Lei nº 12.249/10, cujas disposições estão regulamentadas pela Instrução Normativa nº 900/08 (com alterações das IN's 973/09, 981/09 e 1.067/10), e que trazem a seguinte previsão para as multas, atualmente vigente:

Crédito do Fisco	Crédito do Contribuinte
Não Homologado: percentual determinado em caso de falsidade	Multa de 50% ou 100% (falsidade no pedido, no caso de ressarcimento).
Não declarado (§ 12, II, artigo 74 da Lei nº 9.430/96): percentual de 75% ou duplicado (falsidade).	50% do crédito objeto de Declaração de Compensação não homologada, se não imputada multa sobre o crédito do fisco.

Dado o panorama legislativo, no que tange à compensação não declarada, verifica-se que esta só é possível de ser assim considerada depois da Lei nº

11.051/04. Noutro giro, as compensações anteriormente apresentadas estavam passíveis apenas de não homologação.

De se ressaltar que, no caso concreto, é objeto de recurso apenas as compensações consideradas não homologadas, para as quais foi excluída a multa isolada desde a 1ª instância, ou seja, conforme bem esclarecido no acórdão da DRJ, para aquelas apresentadas entre 14/11/2003 e 10/11/2004.

Entendeu o acórdão de 1ª instância com relação às compensações não homologadas (fls. 43/44):

A nova redação conferida ao § 2º e a inclusão do § 4º ao art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003, reforçam o entendimento de que a multa a que se refere o artigo é penalidade nova a ser aplicada no percentual previsto no inciso II do caput ou no § 22 do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. De conformidade com Despacho Decisório de fls. 177/182 do Anexo I, NÃO FORAM HOMOLOGADAS as DCOMPs apresentadas entre 14/11/2003 e 10/11/2004 e consideradas NÃO DECLARADAS as DCOMPs de nº 36772.37772.301204.1.3.51-1818 e 00169.83690.310105.1.3.51-5959. Sendo assim, não há incidência de multa isolada sobre as compensações NÃO HOMOLOGADAS, haja vista a não caracterização das infrações como as previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, de conformidade com a legislação acima citada.

No caso de compensação não homologada, como é o presente, para as DCOMP's, entregues entre 14/11/2003 e 10/11/2004, de se ressaltar que a multa isolada, desde que não fosse concomitante com a multa de ofício, estava prevista apenas e desde a Lei nº 10.833/03. Inicialmente, entendi que se era possível a multa de 75% nos casos de utilização de crédito não passível de compensação, este limite de multa deveria ser confrontado com aquela atualmente existente, para efeito de aplicação da retroatividade benigna, e, nessa medida, havia reduzido a multa para 50% (casos de crédito objeto de declaração de compensação não homologada, se não imputada a acusação de falsidade).

Ocorre que quando do julgamento, curvei-me ao entendimento majoritário da Câmara, no sentido de que, para as compensações não homologadas, houve um período, posterior ao lançamento em questão e anterior a este julgamento, em que não havia previsão para imputação de multa isolada. Assim, a aplicação da retroatividade benigna implicaria no cancelamento de multa.

Assim, por se tratar de compensação não homologada, e sem a imputação da falsidade de declaração, aplicável a retroatividade benigna conforme a lei que menos penalizou no enodo vigente entre o ato (compensação) e o julgamento. Dessa forma, aplicável a Lei nº 11.488/07, conforme panorama legislativo supra.

Pelo exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da d. Procuradoria”.

Assim, tomando por base o que foi decidido pela CSRF do CARF entendo que não há que se falar em incidência de multa isolada sobre compensações não homologadas, uma vez que a hipótese de sua incidência em que se fundamenta o lançamento foi afastada do art. 18, caput, da Lei nº 10.833, de 2003, pela Lei nº 11.051, de 2004, porém, curvei-me a

posição consolidada desta 3ª Turma Especial e mantenho a decisão da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF pela cobrança da multa isolada pela compensação não homologada.

Por conta da decisão acima onde dei provimento ao recurso voluntário em relação a multa isolada em decorrência da insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, deixo de apreciar os pleitos de juros de mora sobre multa de ofício e utilização da taxa Selic nos créditos vencidos.

Já em relação ao pleito da Recorrente da incidência de juros de mora sobre multa de ofício e utilização da taxa Selic sobre a multa isolada pela compensação não homologada, esclareço que tais pleitos referem-se à inconstitucionalidade das normas levantada pela Recorrente, assim, aplica-se a Súmula Carf nº 2, assim redigida:

“Súmula Carf nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário reformando, desta feita, em parte a decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF para afastar a multa isolada em decorrência da insuficiência de recolhimento das estimativas mensais, mantendo-se a multa isolada pela compensação não homologada.

(Assinado Digitalmente)
Sérgio Luiz Bezerra Presta