



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.002183/2007-63
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.293 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de julho de 2019
Recorrente MABE CAMPINAS ELETRODOMÉSTICOS S/A
Interessado FAZENDANACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVA MENSAL. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 105. LEI 9.430/1996, ART. 44, §1º IV.

Aplica-se a Súmula CARF 105, segundo a qual “*A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*”

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 dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Edeli Pereira Bessa (relatora), Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(assinado digitalmente)

CRISTIANE SILVA COSTA - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner,

Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada), Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por MABE CAMPINAS ELETRODOMÉSTICOS S/A ("Contribuinte", e-fls. 323/399) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1801-00.638 (e-fls. 307/317), na sessão de 01 de agosto de 2011, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO CONTÁBIL. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.

A partir de 01/10/2002 a sistemática para a compensação de tributos, ainda que de mesma espécie, alterou só sendo possível mediante a apresentação de Declaração de Compensação, não sendo mais admitida a compensação efetuada somente na forma contábil.

MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. PENALIDADE.

O contribuinte que opta mas não cumpre a obrigação de antecipar os recolhimentos de tributos apurados em bases de cálculos estimadas, como impõe a norma tributária, sujeita-se à aplicação de penalidade consoante norma tributária vigente.

MULTA DE OFÍCIO. REGULAR. FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS/DECLARAÇÃO INEXATA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

É cabível a aplicação de multa regular incidente sobre a falta/diferença de tributo, irregularidade apurada nos procedimentos realizados de ofício.

MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO. NATUREZA CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE Não pode órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicar penalidade prevista em lei em vigor, cuja inconstitucionalidade não foi reconhecida pelo STF. (Súmula n.º 02 do CARF)

O litígio decorreu de lançamentos de CSLL devida no ajuste anual de 2003, bem como de multa isolada por falta de estimativas, também de CSLL, devidas em fevereiro e dezembro de 2003, todos informados em DIPJ por valores superiores aos declarados em DCTF nos mesmos períodos. A autoridade julgadora de 1ª instância cancelou parcialmente a exigência, admitindo comprovado o pagamento de parte da CSLL devida no ajuste anual de 2003, sendo que esta exoneração não se sujeitou a reexame necessário (e-fls. 259/278). O Colegiado *a quo*, por sua vez, manteve a exigência remanescente (e-fls. 307/317).

Cientificada em 05/04/2012 (e-fls. 320/321), a Contribuinte interpôs recurso especial em 20/04/2012 (e-fls. 323/399) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 404/408, do qual se extrai:

Os acórdãos paradigmas apresentados, na parte que interessa ao objeto de análise, têm o seguinte enunciado:

Acórdão n.º 1402-00.325

PENALIDADE - MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA.

Não cabe a aplicação concomitante da multa de ofício incidente sobre a contribuição social sobre o lucro apurada e da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, §1º, inciso IV, quando calculada sobre os mesmos valores, apurados em procedimento fiscal.

Acórdão nº 1103-00.374

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO. IMPROCEDÊNCIA.
O art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não autoriza a aplicação, simultaneamente, sobre uma mesma base, da multa de ofício e da multa isolada por não antecipado o imposto lançado de ofício. O artigo prevê a possibilidade de exigir multa de ofício, juntamente com o imposto, quando este não houver sido pago anteriormente (inciso I do parágrafo único do art. 957, do RIR/99). Alternativamente, autoriza o lançamento de multa de ofício, isoladamente, quando a pessoa jurídica, estando sujeita ao pagamento de antecipações por estimativa, deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente (inciso IV do parágrafo único do art. 957, do RIR/99). (...)

De outra parte, está consignado na ementa do acórdão recorrido, no que interessa ao exame do presente recurso:

MULTA DE OFÍCIO. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. PENALIDADE.

O contribuinte que opta mas não cumpre a obrigação de antecipar os recolhimentos de tributos apurados em bases de cálculos estimadas, como impõe a norma tributária, sujeita-se à aplicação de penalidade consoante norma tributária vigente.

Analisando os acórdãos paradigmas, em seu inteiro teor, verifica-se que os mesmos trazem o entendimento de que não é possível exigir a multa isolada sobre as estimativas não recolhidas concomitantemente com a multa de ofício sobre o tributo devido anualmente.

O acórdão recorrido, por seu turno, adota o entendimento de que a penalidade da multa isolada sobre as estimativas não recolhidas não se confunde com a multa de ofício exigida sobre o tributo devido anualmente.

São, portanto, divergentes as conclusões sobre a matéria, devendo ser admitido o recurso neste ponto.

O parcial seguimento do recurso especial foi confirmado no despacho de reexame de admissibilidade às e-fls. 409/410.

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que *a mesma base de cálculo foi utilizada tanto para aplicação da multa de ofício como para a aplicação da multa isolada: (i) R\$ 35.326,68 (suposta diferença apurada em fevereiro/2003) e; ii) R\$ 49.814,55 (suposta diferença apurada em dezembro/2003) e tal procedimento não encontra amparo para prevalecer, dado que após o encerramento do período-base descabe se falar em "ausência de estimativa", sendo devido apenas e tão somente o tributo apurado por conta dos ajustes de final de exercício.* Reafirma a divergência arguída mediante confronto das razões de decidir dos paradigmas e do acórdão recorrido, e reporta-se a jurisprudência administrativa que afirma abundante, mansa e pacífica, no sentido de que é incabível a aplicação concomitante destas penalidades. Pede, assim, que seja reformada a decisão recorrida para o cancelamento das exigências a estes títulos.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 24/06/2014 (e-fls. 411), que apresentou contrarrazões em 03/07/2014 (e-fls. 418) na qual destaca, inicialmente *que não há óbice a que sejam aplicadas ao contribuinte faltante, diante de duas infrações tributárias, duas penalidades distintas, sendo que no presente caso a aplicação da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, resultou de infrações às regras de determinação do lucro praticadas pelo*

sujeito passivo. Por outro lado, a denominada multa isolada foi aplicada em razão do descumprimento do modo de pagamento de CSLL sobre base de cálculo estimada.

Discorrendo sobre a sistemática de recolhimento mensal antecipado, a PGFN aduz ser perceptível que o não pagamento de referidos tributos sobre bases estimadas é infração bastante diversa daquela consistente em desrespeito às regras de determinação do lucro real praticada pelo sujeito passivo. Sendo assim, nada impede que dessas infrações resultem penalidades distintas: da infração às normas de determinação do lucro real decorre a multa de ofício prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96, enquanto que do descumprimento da sistemática de pagamento do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada decorre a multa isolada.

Acrescenta que com a multa isolada o contribuinte está sendo penalizado por não auxiliar a União a fazer frente às despesas incorridas no decorrer dos anos, pelo regime de pagamento de estimativas, e não, propriamente, por não pagar o IRPJ e a CSLL, até por que, como se percebe da Lei 9.430/96, tal multa será devida ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para tais tributos. Ademais, a multa de ofício e a multa isolada possuem bases de cálculos distintas.

Conclui que não há óbice à cumulação da multa de ofício com a isolada, e invoca o art. 97, VI do CTN para aduzir que o fato de estar sendo exigido do contribuinte a multa de ofício decorrente do não pagamento de tributo não impede a incidência da multa isolada, uma vez que a lei não dispensa a cobrança de penalidade nesses casos. Sob essa ótica, vê-se que o recorrente defende a criação de nova hipótese de dispensa da multa isolada, não prevista na legislação, qual seja, a cobrança, concomitante, de multa de ofício decorrente do não pagamento do tributo, o que não pode ser admitido.

Pede, assim, que seja negado provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, mantendo-se integralmente o acórdão recorrido.

Voto Vencido

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

A descrição dos fatos integrada ao Auto de Infração às e-fls. 4/5 evidencia que a falta de recolhimento apurada em relação às estimativas pertinentes a fevereiro e dezembro de 2003 equivale à insuficiência de recolhimento da CSLL devida no ajuste anual de 2003, nos montantes de R\$ 35.326,68 e 49.814,55. Originalmente, portanto, houve aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento das estimativas com a multa proporcional aplicada sobre a CSLL exigida no ajuste anual. Contudo, a concomitância assim evidenciada foi parcialmente afastada na decisão de 1ª instância, vez que a parcela de R\$ 49.814,55, exigida a título de CSLL devida no ajuste anual, foi cancelada ante a comprovação do recolhimento em atraso pertinente ao débito vencido em 31/03/2004, não sendo admitida a imputação deste pagamento também à estimativa de mesmo valor devida em dezembro/2003, cujo vencimento era 31/01/2004 (e-fls. 259/276).

Sob esta ótica, o voto condutor do acórdão recorrido se estende em afirmar o cabimento da multa isolada ainda que não confirmada existência de tributo devido ao final do ano-calendário, dada a obrigação de antecipar estipulada em lei, e, só ao final pontua:

No presente caso, incontestado é que a Contribuinte entregou a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2004, pelo regime de tributação pelo lucro real, anual, optando pelos pagamentos com bases mensais estimadas. E as normas pertinentes não permitem a retratação desta escolha. Nem durante o procedimento fiscal, muito menos em esfera de impugnação ou recurso.

Nesta sobre a concomitância das multas impostas na presente autuação, as penalidades não se confundem por naturezas totalmente distintas. A multa de ofício aplicada no percentual de 75% tem outro regramento legal – a falta/insuficiência de recolhimento de tributo.

A Contribuinte, por sua vez, limitou a divergência suscitada em seu recurso especial, na parte admitida, à impossibilidade de concomitância entre as exigências de multa isolada e multa de ofício proporcional, circunstância que, como acima demonstrado, alcança apenas parte da multa isolada remanescente nestes autos.

De toda a sorte, os paradigmas indicados revelam a divergência jurisprudencial neste ponto e, considerando a tempestividade do recurso especial, imperioso é o seu conhecimento.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, a pretensão da recorrente deve ser parcialmente acolhida, em observância ao que determina a Súmula CARF nº 105: *A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.*

Como antes demonstrado, o litígio subsistente nestes autos evidencia a concomitância de penalidades em período de apuração sob a vigência da redação original do art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterada apenas com edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.481, de 2007, e isto no que se refere à parcela de R\$ 35.326,68, correspondente à estimativa não recolhida em fevereiro/2003 e à sua repercussão na CSLL devida no ajuste anual de 2003. Já com referência à estimativa não recolhida e devida em dezembro/2003, uma vez excluída a correspondente exigência da CSLL devida no ajuste anual, no montante de R\$ 49.814,55, a concomitância não mais se verifica, subsistindo apenas a multa isolada aplicada em face da estimativa não recolhida e que, assim, deve ser mantida.

A recorrente arguiu também que *após o encerramento do período-base descabe se falar em "ausência de estimativa", sendo devido apenas e tão somente o tributo apurado por conta dos ajustes de final de exercício.* Contudo, este aspecto não foi suscitado como divergência jurisprudencial, e assim este Colegiado não teria competência para examiná-lo. De toda a sorte, caso prevaleça entendimento diverso, ainda assim deveria ser dado provimento parcial ao recurso especial em conformidade com a jurisprudência consolidada desta Turma, favorável à aplicação da multa isolada ainda que encerrado o exercício, como são exemplos os seguintes julgados:

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL. MULTA ISOLADA. BASE DE CÁLCULO. PRAZO.

A sanção imposta pelo descumprimento da apuração e pagamento da estimativa mensal do lucro real anual é a aplicação de multa isolada incidente sobre percentual do imposto que deveria ter sido antecipado. O lançamento, sendo de

ofício, submete-se a limitador temporal estabelecido por regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN, não havendo óbice que se seja efetuado após encerramento do ano-calendário. (*Acórdão n.º 9101-002.432 - Sessão de 20 de setembro de 2016*).

ESTIMATIVAS MENSAIS. FALTA DE PAGAMENTO A obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Nos casos de falta de recolhimento, falta de declaração em DCTF e não comprovação de compensação de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL, incide a multa isolada. (*Acórdão n.º 9101-002.433 - Sessão de 20 de setembro de 2016*).

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 351, de 2007, no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, quando adotou a redação em que afirma "serão aplicadas as seguintes multas", deixa clara a necessidade de aplicação da multa de ofício isolada, em razão do recolhimento a menor de estimativa mensal, cumulativamente com a multa de ofício proporcional, em razão do pagamento a menor do tributo anual, independentemente de a exigência ter sido realizada após o final do ano em que tornou-se devida a estimativa. (*Acórdão n.º 9101-002.777 - Sessão de 6 de abril de 2017*).

MULTA ISOLADA.

A multa isolada pune o contribuinte que não observa a obrigação legal de antecipar o tributo sobre a base estimada ou levantar o balanço de suspensão, logo, conduta diferente daquela punível com a multa de ofício proporcional, a qual é devida pela ofensa ao direito subjetivo de crédito da Fazenda Nacional.

Nesse contexto, é possível a cobrança da multa isolada ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (*Acórdão n.º 9101-003.224 - Sessão de 9 de novembro de 2017*).

IRPJ. CSLL. MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO ANO.

É devida a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, ainda que o lançamento ocorra após o encerramento do ano-calendário. (*Acórdão n.º 9101-003.353 - Sessão de 17 de janeiro de 2018*).

Deste último julgado extrai-se o voto condutor de lavra da Conselheira e Presidente Adriana Gomes Rêgo, que refuta integralmente os argumentos da recorrente:

A recorrente sustenta a impossibilidade de a multa isolada ser exigida após o encerramento do ano em que era devida a estimativa. Assim, a discussão cinge-se à possibilidade ou não de exigir-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas após o encerramento do ano-calendário.

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.

Observe-se:

Lei nº 9.430/1996 (redação original)

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

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.

Nos autos de infração de CSLL e IRPJ (e-fls. 71 e 72; 85 e 86, do 2º Volume VI digitalizado), foram exigidas, com fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, multas isoladas relativas aos anos-calendário de 2006 e 2007. Parte da exigência teve fundamento no referido dispositivo legal, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", já com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

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.

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

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

(...)

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

Lei nº 9.430, de 1996 (redação atual):

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (Grifou-se)

Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Mas não é só isso que o legislador quis dizer. 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?

Como dito, a obrigação de antecipar os recolhimentos é imposta ao sujeito passivo que opta pela apuração anual do lucro, e subsiste enquanto esta opção não for, por outros motivos, afastada¹. A apuração dos tributos incidentes sobre o lucro tributável ao final do ano-calendário e seu eventual recolhimento a partir do vencimento fixado para os tributos devidos no ajuste anual não anulam o descumprimento daquela obrigação. Neste sentido é o voto da ex-Conselheira Edeli Pereira Bessa acerca da questão²:

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

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

Ausente tal demonstração, resta patente a inobservância da obrigação imposta àqueles que optam pela apuração anual do lucro. Logo, para não se sujeitar à multa de ofício isolada, deveria a contribuinte ter apurado e recolhido os valores estimados com os acréscimos moratórios calculados desde a data de vencimento pertinente a cada mês, e não meramente determinar o valor que, ao final, ainda remanesceu devido nos cálculos do ajuste anual.

Ou seja, para desfazer espontaneamente a infração de falta de recolhimento das estimativas, deveria a contribuinte quitá-las, ainda que verificando que os tributos devidos ao final do ano-calendário seriam inferiores à soma das estimativas devidas.

¹ Lei nº 8.981, de 1995: Art. 47. O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou conter vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou

b) determinar o lucro real.

[...]

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

VIII - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

² Acórdão nº 1101-00.434, integrado por voto vencedor do ex-Conselheiro Allexandre Andrade Lima da Fonte Filho afastando a multa isolada aplicada concomitantemente com a multa de ofício antes da alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007.

Apenas que a quitação destas estimativas, porque posteriores ao encerramento do ano-calendário, resultaria em um saldo negativo de IRPJ ou CSLL, passível de compensação com débitos de períodos subseqüentes, à semelhança do que viria a ocorrer se a contribuinte houvesse recolhido as antecipações no prazo legal.

Já se a contribuinte assim não age, o procedimento a ser adotado pela Fiscalização difere desta regularização espontânea. Isto porque seria incongruente exigir os valores que deixaram de ser recolhidos mensalmente e, ao mesmo tempo, considerá-los quitados para recomposição do ajuste anual e lançamento de eventual parcela excedente às estimativas mensais.

Assim, optou o legislador pela dispensa de lançamento do valor principal não antecipado, e reconhecimento dos efeitos de sua ausência no ajuste anual, com conseqüente exigência apenas do valor apurado em definitivo neste momento, sem levar em conta as estimativas, porque não recolhidas. E, para que a falta de antecipação de estimativas não ficasse impune, fixou-se, no art.

44, §1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96, a penalidade isolada sobre esta ocorrência, distinta da falta de recolhimento do ajuste anual, como já explicitado. (grifou-se)

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento³. 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.

Em seu recurso, alega a contribuinte que a cobrança da multa isolada por falta do recolhimento mensal de estimativas seria improcedente, uma "*vez que as antecipações pagas durante o ano foram superiores ao valor do IRPJ e da CSLL apurados no ajuste anual (31/12/2006), gerando, inclusive, valores a serem restituídos e/ou compensados*".

Ocorre que o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, ao reportar-se ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, permite que o sujeito passivo reduza ou até suprima os recolhimentos mensais caso demonstre, por meio de balancetes de suspensão ou redução, que as estimativas pagas ao longo do ano-calendário superam o que seria devido em razão do lucro real acumulado até o mês de levantamento do balancete. Assim, dispõe o art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995:

Art. 35. 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 já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

§ 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 prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado

³ Neste sentido é o disposto no art. 6º, §1º c/c §2º da Lei nº 9.430, de 1996.

que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Portanto, poderia o contribuinte ter demonstrado, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor do tributo acumulado já pago excedia o valor do tributo devido, podendo suspender ou reduzir o pagamento da estimativa mensal. No caso concreto, entretanto, o recorrente não fez essa opção. Assim, restam devidas as multas isoladas sobre as estimativas não recolhidas, calculadas com base no faturamento do respectivo mês.

No que tange aos argumentos da recorrente nos itens 3.2.6 a 3.2.8 de sua peça recursal, no sentido de que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, impõem penalidade menos severa, cumpre esclarecer que concorda-se com tais argumentos. Aliás, também a Fiscalização assim o fez, havendo lançado a multa já com o percentual de 50%. De forma que, já houve a aplicação do art. 106 do CTN, requerida no recurso.

Assinale-se, ainda, que o argumento contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, mantendo o lançamento das multas isoladas. *(destaques do original)*

Por tais razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte, para excluir, apenas, a multa isolada aplicada sobre a estimativa não recolhida em fevereiro/2003.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira CRISTIANE SILVA COSTA - Redatora designada.

Com a devida vênia ao entendimento da D. Relatora, entendo pelo provimento integral ao recurso especial do contribuinte.

Lembro que o caso dos autos é de lançamento quanto ao período de 2003, constatando-se lançamento de multa de ofício cumulativamente à multa isolada naquele período. Divirjo, assim, especificamente do voto da D. Relatora quando menciona:

Como antes demonstrado, o litígio subsistente nestes autos evidencia a concomitância de penalidades em período de apuração sob a vigência da redação original do art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, alterada apenas com edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.481, de 2007, e isto no que se refere à parcela de R\$ 35.326,68, correspondente à estimativa não recolhida em fevereiro/2003 e à sua repercussão na CSLL devida no ajuste anual de 2003. Já com referência à estimativa

não recolhida e devida em dezembro/2003, uma vez excluída a correspondente exigência da CSLL devida no ajuste anual, no montante de R\$ 49.814,55, a concomitância não mais se verifica, subsistindo apenas a multa isolada aplicada em face da estimativa não recolhida e que, assim, deve ser mantida.

O processo administrativo fiscal tem por finalidade analisar a validade do lançamento tributário no momento em que lavrado. Cabe, assim, a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o julgamento de recursos interpostos diante da “*exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*”.

Nesse sentido, é a previsão do artigo 25, do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: (...)

II – em segunda instância, ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com atribuição de julgar recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial.

Se no momento do lançamento tributário o Auditor Fiscal autuante exigiu concomitantemente a multa isolada e multa de ofício – quanto ao ano de 2003 e, portanto, sob a vigência do inciso IV, do §1º, do art. 44 - , há de se reconhecer o equívoco desta exigência, notadamente diante da Súmula CARF 105, *verbis*.

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A interpretação consolidada na Súmula CARF 105 é que “*a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa (...) não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício*”, isto é, não pode ser **lançada** concomitantemente com multa de ofício, conforme então vigente inciso IV, do §1º, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996. O superveniente reconhecimento da impossibilidade da exigência do tributo (principal) e multa de ofício respectiva não afasta a ilegitimidade do lançamento ao tempo em que efetuado.

As Súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos conselheiros, nos termos do artigo 45, VI, do RICARF (Portaria MF 343/2015). Portanto, adotando como razão de decidir a Súmula CARF 105, dou **provimento integral ao recurso especial do contribuinte**.

Conclusão

Assim, voto por **dar provimento ao recurso especial**, reformando o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

CRISTIANE SILVA COSTA