



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	19515.000526/2006-11
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9101-003.502 – 1ª Turma
Sessão de	03 de abril de 2018
Matéria	MULTA ISOLADA POR FALTA DE ESTIMATIVA
Recorrente	PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

Ementa:

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS. MULTA ISOLADA.

A falta de recolhimento mensal de IRPJ sobre a base de cálculo estimada por contribuinte optante pela tributação com base no lucro real anual, enseja a aplicação da multa isolada, independentemente do resultado apurado pela empresa no período. Se não houve lançamento nem de tributo e nem da multa de ofício em relação ao ajuste anual (porque houve resultado negativo => prejuízo), ou se houve lançamento no ajuste anual sobre infração que não teve repercussão na apuração da estimativa mensal e da multa isolada com base na "Receita Bruta e Acréscimos", fica afastada a hipótese de concomitância de multas, não se aplicando a Súmula CARF nº 105. O fato de o período de apuração estar encerrado também não configura qualquer óbice ao lançamento da multa isolada.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO. 2004. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF 105

Verificada a cobrança cumulativa de multa de ofício e multa isolada, em período de apuração anterior à alteração promovida no artigo 44, da Lei 9.430/96, pela MP 351/07, aplica-se a súmula CARF 105.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) em relação ao ano-calendário 2003, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Luís Flávio Neto, que lhe deram provimento nessa parte; e (ii) em relação ao ano-calendário

2004, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo (relator), que lhe negou provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gerson Macedo Guerra. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Relator

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Redator dsignado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto à manutenção do lançamento de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ nos anos-calendário de 2003 e 2004.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1301-00.501, de 23/02/2011, ratificado pelo Acórdão nº 1301-000.968, de 05/07/2012, por meio dos quais a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, por voto de qualidade, manter a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais, considerando-se, entretanto, a redução no valor da infração que foi apurada pela Fiscalização.

O Acórdão nº 1301-00.501 contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004

PERDA NA ALIENAÇÃO DE ESTOQUES.

Se a alienação se dá entre pessoas ligadas, a dedução da perda está condicionada a que o valor de alienação não seja notoriamente inferior ao de mercado. Se o contribuinte forneceu à administração tributária elementos para aferir que as mercadorias não tinham valor, por estarem com prazo de validade vencido, e se a fiscalização admite que o estoque transferido é composto, em boa parte, de medicamentos que já se encontravam com o prazo de validade vencido por ocasião da alienação, descabe glosar integralmente a perda sem apontar quais as mercadorias não teriam perdido o valor.

APURAÇÃO ANUAL. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DAS ESTIMATIVAS. PREJUÍZO FISCAL AO FINAL DO PERÍODO. MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Aos contribuintes que, tendo optado pela apuração anual do tributo, deixam de recolher as antecipações devidas com base em balanços/balancetes por ele próprio levantados, impõe-se a aplicação de multas exigidas isoladamente sobre as parcelas não pagas, ainda que ao final do período anual o contribuinte tenha vindo a apurar prejuízo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir a glosa de Exclusão Indevida (com aumento do prejuízo fiscal) relativa ao fato gerador de 31/12/2003 para R\$ 895.929,31 (R\$ 5.651.750,61 - R\$ 4.755.821,30), e adequar a essa decisão à glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente quanto ao fato gerador de 31/12/2004. Por voto de qualidade, manter a multa isolada sobre diferença de tributo devido a título de estimativa, que deve incidir sobre a exigência remanescente após a redução da glosa. Vencidos nesse ponto os Conselheiros Valmir Sandri (Relator), Ricardo Luiz Leal de Melo e Guilherme Pollastri Gomes da Silva. Designado o Conselheiro Waldir Veiga Rocha para redigir o voto vencedor.

E o Acórdão nº 1301-000.968, que julgou embargos de declaração apresentados pela PGFN contra a decisão acima citada, contém a ementa e a parte dispositiva descritas a seguir:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO E OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. RATIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO.

É de se acolher os embargos de declaração, mesmo não se reconhecendo a contradição e a omissão argüidas, para aclarar dúvidas porventura existentes no acórdão embargado cujo resultado há que ser ratificado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Os membros da Turma, por unanimidade, acolhem os embargos de declaração para dirimir obscuridade, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, quanto ao

que foi decidido sobre a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os seguintes argumentos:

DIVERGÊNCIA N° 1 - MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO - CONCOMITÂNCIA.

- verifica-se que a decisão recorrida passou ao largo do entendimento majoritário do CARF quanto à impossibilidade de serem exigidas ao mesmo tempo multas isolada e de ofício por falta de pagamento de ajuste de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

- segundo entendimento do voto vencedor, a penalidade pela falta de pagamento da estimativa mensal não se relaciona com a penalidade a ser aplicada pela insuficiência de recolhimento do tributo. Esse entendimento se extrai do voto vencedor, conforme trecho a seguir: [...];

- contudo, em entendimento diametralmente oposto ao posicionamento adotado pelo acórdão recorrido, a Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais concluiu no seguinte sentido (Acórdão de nº 9101-001.261 - Doc. 2):

"Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Ano calendário: 2001. 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".

- resta evidente a divergência de entendimento, pois, enquanto a decisão recorrida sustenta a possibilidade de coexistirem as duas espécies de multas, o acórdão paradigma rechaça a concomitância;

- ainda a demonstrar a divergência, vejamos outro trecho do voto condutor do Acórdão paradigma: [...];

- destaca-se, outrossim, que foi publicada em novembro de 2014 a Portaria CARF nº 23/2014, em que sugerida a proposta de Súmula para aprovação pelo Pleno. A 13ª Proposta de Enunciado de Súmula foi aprovada, e assim estabelece:

"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 CSL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012."

- nessas condições, justifica-se a admissibilidade do presente recurso especial diante da demonstração irrefutável do conflito entre os acórdãos recorrido e paradigma;

DIVERGÊNCIA N° 2 - MULTA ISOLADA EXIGIDA APÓS O PERÍODO DE APURAÇÃO DO IRPJ.

- conforme restou decidido no acórdão recorrido, a d. 1^a Turma Ordinária, entendeu ser possível a cobrança da multa isolada se o contribuinte não efetuar o recolhimento das estimativas mensais: [...];

- todavia, em entendimento diametralmente oposto ao posicionamento adotado pela Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara, a Terceira Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento do CARF posicionou-se no seguinte sentido (Acórdão nº 1803-002.155 - Doc. 3):

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ. MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL. DESCABIMENTO.

Entendendo-se o recolhimento de estimativas mensais, no caso das empresas tributadas com base no lucro real como simples antecipação do montante devido ao final do exercício, a ausência do seu recolhimento somente importa em atuação sancionável quando verificada ainda dentro do exercício correspondente. Encerrado este, deve então ser apurada a existência de lucro e/ou prejuízo, nascendo aí a obrigação nova que substitui, por completo, aquela anteriormente existente. Sendo assim, após encerramento do exercício descabe falar em lançamento pelo não recolhimento do principal ou mesmo da apontada multa de ofício, sobretudo ante a verificação de que, naquele exercício, a contribuinte sequer apurou lucro".

- outros pontos do voto condutor do paradigma, que claramente ressaltam a divergência, merecem destaque: [...];

- pelo confronto analítico dos acórdãos verifica-se, primeiramente, sua identidade fática, já que ambos se debruçam sobre a incidência da multa isolada quando do não recolhimento das estimativas;

- suas conclusões, entretanto, são colidentes, já que, enquanto no acórdão recorrido defende-se a possibilidade de imposição da penalidade pela simples falta de antecipação da estimativa mensal por imposição legal, sendo irrelevante o encerramento do ano-calendário, diversamente, o acórdão paradigma destaca que, somente em 31 de dezembro que ocorre o fato gerador do IRPJ, pois, torna-se líquida e certa a dívida somente a partir desse lapso temporal;

- assim, tendo sido observado todos os pressupostos recursais, mormente a divergência apontada e o cotejo analítico entre os acórdãos, deverá ser admitido o recurso;

NO MÉRITO.

DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA.

- conforme dito anteriormente, foi imposta à Recorrente tanto a multa isolada com base no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, por suposto recolhimento a menor das estimativas mensais de IRPJ, quanto a multa de ofício pelo recolhimento a menor do ajuste anual, nos termos do artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96;

- no entanto, sabe-se que após o encerramento do período de apuração e a realização do ajuste anual, a exigência do recolhimento por estimativa perde a eficácia, deixando de existir, pois, a base imponível para a multa isolada;

- foi exatamente esse o entendimento defendido pelo i. Relator do acórdão recorrido, em que pese tenha restado vencido, senão veja-se: [...];

- nessa esteira, no presente caso, se cabível alguma punição em decorrência dos recolhimentos a menor das estimativas, seria somente a multa de ofício sobre o tributo constituído por meio do Auto de Infração;

- destaca-se, ainda, que o acórdão recorrido manteve a exigência da multa isolada, em que pese o seu lançamento tenha se dado em concomitância com a multa de ofício, a despeito de a maciça jurisprudência administrativa repelir essa dupla penalização;

- com efeito, a multa isolada incide sobre o valor da estimativa mensal não recolhida, enquanto a multa de ofício incide sobre o total dos rendimentos omitidos não recolhidos pelo contribuinte, que por sua vez já alberga os valores das referidas estimativas;

- dentro desse panorama, verifica-se que, na hipótese em que seja aplicada a multa de ofício à falta de recolhimento do tributo apurado em lançamento de ofício, a ausência de anterior recolhimento mensal, por estimativa, do IRPJ ou da CSLL não deve ocasionar a aplicação cumulativa da multa isolada, já que esta somente é aplicável de forma isolada, de modo a se evitar a dupla penalização sobre a mesma base de incidência;

- outro não poderia ser o entendimento em face do princípio da consunção, tão caro no Direito Penal, pelo qual a penalidade aplicável à infração mais grave absorve a penalidade imposta a eventual infração que antecedeu aquela e por ela é englobada. No caso, o recolhimento mensal, por estimativa, supostamente a menor que o devido seria infração prévia e indubitavelmente absorvida pela falta de pagamento do tributo lançado;

- e nem se diga ser incabível falar-se em consunção em sede de penalidades tributárias, vez que se trata de princípio que emana por todo o ordenamento jurídico, seja na esfera penal, seja na esfera tributária. Com efeito, o ordenamento jurídico repudia qualquer possibilidade de aplicar dupla penalidade sobre a mesma base fática;

- para além disso, é preciso observar que negar a aplicabilidade do princípio da consunção em âmbito tributário seria admitir sanções desproporcionais, com caráter confiscatório, o que é expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da CF/88;

- ressalte-se, ainda, que, consoante se extrai dos artigos 108, IV, e 112, ambos do CTN, as penalidades tributárias devem ser interpretadas com equidade e, em caso de dúvida, a favor do contribuinte;

- portanto, sendo única a hipótese de incidência, precisamente a suposta falta de pagamento do tributo lançado, a aplicação da multa de ofício, cumulativamente com a multa isolada, implica claramente em uma dupla penalização do mesmo fato, constituindo-se assim um indevido *bis in idem*, vedado no ordenamento pátrio;

- assim, em que pese a tentativa da autoridade julgadora sustentar que a penalidade aplicada isoladamente não se confunde com outra penalidade a ser aplicada por insuficiência de pagamento de tributo no final do período de apuração, é importante destacar que a aplicação da multa de ofício pela suposta falta de pagamento de tributo ao final do ano-calendário, pelo citado princípio da consunção, já alberga a punição pela falta ou insuficiência de recolhimentos das estimativas mensais do IRPJ;

- justamente por isso, o descabimento da aplicação cumulativa das multas de ofício e isolada ora combatida é amplamente amparado pela vasta jurisprudência desse E. Conselho, conforme pode ser observado nos trechos das ementas abaixo colacionadas: [...];

- por fim, oportuno reiterar a 13^a Proposta de Enunciado de Súmula do CARF sobre o assunto:

"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 CSL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012."

- assim, diante do posicionamento jurisprudencial consolidado pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a conclusão é uma só: não há que se falar em aplicação concomitante da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado, tendo em vista tal fato constituir uma única hipótese de incidência da infração, devendo a multa isolada ser, de plano, afastada por esses julgadores;

DO PEDIDO

- por todo o exposto, considerando-se as razões de direito anteriormente aduzidas e as patentes divergências entre a decisão recorrida e os paradigmas, requer seja afastada a multa isolada de 50% prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, indevidamente cobrada.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, a Presidente da 3^a Câmara da 1^a Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 10/09/2015, deu seguimento ao recurso, fundamentando essa decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Examinando os acórdãos apresentados como paradigmas, na íntegra, verifica-se que tratam de situações similares à analisada no acórdão recorrido, com conclusões distintas.

O primeiro acórdão paradigma, traz entendimento de que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas não pode ser exigida de forma concomitante com a multa de ofício. O segundo acórdão paradigma, reproduz entendimento de que uma vez encerrado o período de apuração não cabe mais a exigência da multa isolada, mormente quanto o contribuinte apura prejuízo fiscal.

O acórdão recorrido, por sua vez, também analisou a questão da multa isolada, trazendo o entendimento de que a mesma pode ser exigida em conjunto com a multa de ofício, por se tratarem de penalidades distintas e que é irrelevante o encerramento do período de apuração, ainda que o contribuinte tenha apurado prejuízo fiscal.

Assim, entendo que restou caracterizada a divergência jurisprudencial alegada.

Em 18/09/2015, a PGFN registrou nos autos que estava ciente do despacho que deu seguimento ao recurso especial da contribuinte, e não apresentou contrarrazões ao referido recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento referente ao IRPJ nos anos-calendário de 2003 e 2004, no regime do lucro real anual (fls. 792/824).

A autuação fiscal foi motivada pela constatação de que, no ano-calendário de 2003, a contribuinte excluiu indevidamente de seu resultado uma provisão para obsoletismo de produtos que possuía em estoque, no valor de R\$ 5.651.750,61.

A glosa dessa exclusão indevida resultou em diminuição do prejuízo fiscal que a contribuinte havia apurado no ano-calendário de 2003. O prejuízo de R\$ 12.963.665,58 foi reduzido para R\$ 7.311.914,97.

A contribuinte tinha aproveitado integralmente o Prejuízo Fiscal que apurou em 31/12/2003 para reduzir o lucro real do ano-calendário de 2004.

Assim, com a redução do prejuízo em 2003, o lucro real em 2004 foi aumentado, também em R\$ 5.651.750,61, o que ensejou lançamento para exigência de IRPJ apurado no ajuste anual de 2004.

A mesma infração repercutiu ainda no recolhimento das estimativas mensais de IRPJ nos referidos anos-calendário. Após recompor os balancetes mensais de suspensão/redução, a Fiscalização constatou falta de recolhimento das estimativas de IRPJ para os meses de abril/2003 e janeiro/2004, o que gerou a aplicação da multa isolada prevista no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430/96, relativamente a esses meses.

É oportuno registrar que também houve lançamento referente à CSLL, em tudo semelhante ao do IRPJ, quanto à questão da redução do resultado negativo em 2003, da exigência de tributo em 2004, e da exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas referentes aos meses de abril/2003 e janeiro/2004. Contudo, o auto de infração da CSLL está controlado em outro processo, de nº 19515.000527/2006-66, com recurso especial da contribuinte pendente de distribuição.

Quanto ao presente processo, que trata do IRPJ, a decisão de primeira instância administrativa (fls. 1010/1024) manteve integralmente o feito fiscal no que concerne à glosa da provisão para obsoletismo, no valor de R\$ 5.651.750,61. Foram mantidos, portanto, a redução do prejuízo fiscal em 2003, e o lançamento do IRPJ no ajuste anual de 2004.

Mas houve modificações nos valores da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Primeiramente, a DRJ entendeu: que o Fisco não poderia apurar o valor da estimativa de janeiro/2004 com base em balancete de suspensão, uma vez que a contribuinte

tinha adotado o regime da "Receita Bruta e Acréscimos"; que nesse sistema da "Receita Bruta e Acréscimos", não há que se falar em compensação de prejuízo fiscal; que era insubstancial a majoração da estimativa de IRPJ de janeiro/2004 de R\$ 2.048.481,49 (apurado pela contribuinte) para R\$ 2.590.909,09 (apurado pelo Fisco); e que, portanto, era indevida a multa isolada aplicada sobre esse montante majorado.

Mas a DRJ consignou que a Fiscalização também apontou pagamento apenas parcial da própria estimativa apurada pela contribuinte para o mês de janeiro/2004, de modo que deveria ser mantida a multa isolada correspondente à parcela de R\$ 40.816,52, conforme registrado no voto que orientou aquela decisão (fls. 1021/1022):

A fiscalização também aponta pagamento apenas parcial do imposto por estimativa de janeiro de 2004.

Sobre a matéria, reproduza-se o artigo 6º da Lei 9.430/1996:

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

A interessada alega que havia declarado, em DCTF, o imposto no total de R\$ 2.048.481,49 (fl. 973), parte paga via DARF (fls. 377 ou 975), no valor de R\$ 268.038,04, já aceito pela fiscalização, e parte compensada (R\$ 1.780.443,45), com a apresentação de PER/DCOMP (fls. 976/986 e 987/992).

Relativamente à DCTF, em pesquisa efetuada em sistema informatizado da Secretaria da Receita Federal do Brasil (fls. 1005/1007), verifica-se que a empresa havia indicado na declaração original, entregue tempestivamente em 14/05/2004 (artigo 5º da IN SRF 255/2002), o imposto por estimativa do mês de janeiro/2004 de R\$ 2.048.481,49, exatamente o montante declarado na linha 13 da ficha 11 da DIPJ/2005 (fl. 612). Na retificadora apresentada no curso da ação fiscal e na atualmente ativa (fls. 971/973 e 1007, respectivamente), foi mantido esse valor do imposto. Por outro lado, a PER/DCOMP de fls. 976/986, relativa à compensação no montante de R\$ 1.739.626,93, foi transmitida dentro do prazo previsto no artigo 6º da Lei 9.430/1996. Assim, tratando-se de tributo relativo a fato gerador ocorrido durante a ação fiscal, confessado oportunamente, não há que se falar, nesse caso, em exclusão da espontaneidade do sujeito passivo a que se refere o art. 7º, inciso I, do Decreto nº. 70.235/1972.

Assinale-se que os débitos declarados em DCOMP — Declaração de Compensação constituem confissão de dívida e, portanto, são instrumentos hábeis e suficientes para a exigência do crédito tributário:

Lei nº 9.430/1996:

Art. 74. (...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

Cumpre ressaltar ainda que, conforme pesquisa realizada nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil — RFB anexada às fls. 999/1000, a DCOMP acima mencionada ainda não foi analisada pelo órgão de competência originária.

Contudo, ainda que essa compensação venha a ser considerada não declarada, o débito nela informado constitui confissão de dívida, a teor dos artigos 39, § 3º, II, da Instrução Normativa RFB nº 900 de 30/12/2008, publicada no DOU de 31/12/2008. Somente as compensações consideradas não declaradas em decisão proferida até 03/12/2008 não têm característica de confissão de dívida, nos termos do art. 94 do mesmo texto normativo:

Art. 39. A autoridade competente da RFB considerará não declarada a compensação nas hipóteses previstas no §3º do art. 34.

(...)

§ 3º A compensação não declarada:

(...)

II - é instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

(...)

Art. 94. As compensações consideradas não declaradas cuja decisão tenha sido proferida até 03/12/2008 não constituem confissão de dívida e implicam a constituição dos créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício nem confessados ou a cobrança dos débitos já lançados de ofício ou confessados. (g. n.)

Enfatize-se que a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional e penal.

Destarte, em face da legislação ora vigente, deve ser considerado indevido o lançamento da multa isolada correspondente à parcela de R\$ 1.739.626,93 do crédito tributário apurado pela fiscalização no período de jan/2004, porquanto já havia sido declarada a sua compensação.

Relativamente à PERDCOMP de fls. 987/992, que trata de compensação no valor de R\$ 40.816,52, verifica-se que a empresa solicitou o seu cancelamento, o qual foi deferido (fls. 1002/1003). Na última DCTF retificadora (fl. 1007/1008), entregue após o encerramento da ação fiscal — 01/08/2008, a empresa alterou o montante relativo a Outras Compensações de R\$ 1.780.443,45 (fl. 1006) para R\$ 1.739.626,93 e informou que a diferença foi paga com atraso. Em consulta ao sistema SINAL08 (fl. 1009), verifica-se que esse pagamento ocorreu em 31/07/2008.

Em outras palavras, no momento em que a empresa estava sob ação fiscal, parte do imposto por estimativa do mês de janeiro/2004 não havia sido quitado, sendo correta a autuação sobre o respectivo montante, nos termos do artigo 957, parágrafo único, inciso IV, do RIR/1999. Dessa forma, deverá ser mantido o lançamento correspondente à parcela de R\$40.816,52, observada, todavia, a redução do percentual aplicado, conforme será abordado no tópico seguinte.

A outra modificação feita pela decisão de primeira instância administrativa em relação à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas consistiu na redução do

percentual da multa, de 75% para 50%, em razão das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 351 de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488 de 15/06/2007.

Essa redução no percentual da multa isolada alcançou tanto a estimativa não recolhida para abril/2003, quanto a estimativa não recolhida para janeiro/2004 (na sua parte remanescente).

Em razão dos valores exonerados na primeira instância, houve recurso de ofício. E a contribuinte apresentou recurso voluntário.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, negou provimento ao recurso de ofício, e deu parcial provimento ao recurso voluntário para "reduzir a glosa de Exclusão Indevida (com aumento do prejuízo fiscal) relativa ao fato gerador de 31/12/2003 para R\$ 895.929,31 (R\$ 5.651.750,61- R\$ 4.755.821,30), e adequar a essa decisão a glosa de prejuízos fiscais compensados indevidamente quanto ao fato gerador de 31/12/2004", e "manter a multa isolada sobre diferença de tributo devido a título de estimativa, que deve incidir sobre a exigência remanescente após a redução da glosa".

Em resumo, a glosa da provisão para obsoletismo em 2003 foi reduzida de R\$ 5.651.750,61 para R\$ 895.929,31, e isso gerou reflexos na recomposição do prejuízo fiscal em 31/12/2003 e na apuração do IRPJ em 31/12/2004 (lançamento que decorreu da compensação indevida - a maior - de prejuízos apurados em 2003).

Essa redução na glosa também tem reflexos na apuração da estimativa de abril/2003, e, consequentemente, na multa isolada referente a esse mês.

Já para a estimativa de janeiro/2004, a modificação no valor da glosa em 2003, e também do prejuízo fiscal apurado naquele ano, não tem a mesma repercussão.

É que, conforme relatado acima, o valor da multa isolada que subsistiu para esse mês de janeiro/2004 não decorre da compensação de prejuízos de 2003. O valor remanescente da multa para esse período tem relação com o não recolhimento de parte da estimativa que havia sido apurada pela própria contribuinte com base na "Receita Bruta e Acréscimos" (regime que não é afetado pela compensação de prejuízos de anos anteriores).

A controvérsia que remanesce nessa fase de recurso especial diz respeito apenas à exigência de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais.

O lançamento abrange os anos-calendário de 2003 e 2004, períodos anteriores a 2007, quando foram modificadas as normas sobre a referida multa isolada (Lei 11.488/2007).

Conforme já bastante esclarecido, em 2003 a contribuinte apurou prejuízo, e a glosa da provisão para obsoletismo só fez diminuir esse prejuízo. Ou seja, não houve lançamento de IRPJ no ajuste anual de 2003.

Dessa forma, não temos em 2003 um caso de concomitância de multas, porque não houve lançamento nem de tributo e nem da multa de ofício em relação ao ajuste anual.

A mesma glosa em 2003, entretanto, motivou diretamente o lançamento de IRPJ no ajuste anual de 2004.

Isso porque a contribuinte tinha aproveitado integralmente o prejuízo fiscal que apurou em 31/12/2003 para reduzir o lucro real do ano-calendário de 2004. E com a redução do prejuízo em 2003, o lucro real em 2004 foi aumentado no mesmo montante, o que ensejou lançamento para exigência de IRPJ com fato gerador em 31/12/2004.

Mas é importante perceber que, mesmo para 2004, a situação não é de concomitância de multas.

É que o valor da multa isolada que subsistiu para o mês de janeiro/2004 não decorre da compensação indevida de prejuízos do ano anterior (2003). O valor remanescente da multa para esse período tem relação com o não recolhimento de parte da estimativa que havia sido apurada pela própria contribuinte com base na "Receita Bruta e Acréscimos" (regime que não é afetado pela compensação de prejuízos de anos anteriores).

Ainda que não houvesse o lançamento em 31/12/2004 por compensação indevida - a maior - de prejuízos fiscais de anos anteriores, haveria a falta de recolhimento de parte da estimativa apurada pela própria contribuinte para janeiro/2004, com base na "Receita Bruta e Acréscimos".

Com efeito, não há nenhuma relação entre o valor remanescente da estimativa / multa isolada para o mês de janeiro/2004, e o valor do IRPJ que está sendo exigido em relação ao ajuste anual de 2004.

Vê-se que grande parte da argumentação da contribuinte volta-se para o problema da concomitância de multas.

Mas o caso em análise não é de concomitância, o que, de certo modo, prejudica bastante os argumentos da recorrente.

Em razão do mesmo problema, fica afastada a aplicação da Súmula CARF nº 105 (resultante da referida 13ª Proposta de Enunciado de Súmula do CARF), que trata dos casos de concomitância de multas para períodos anteriores a 2007.

Além da questão da concomitância, a contribuinte também alega que após o encerramento do período de apuração e a realização do ajuste anual, a exigência do recolhimento por estimativa perde a eficácia, deixando de existir, pois, a base imponível para a multa isolada.

Mas o texto da lei (Lei 9.430/1996, art. 44) é bastante claro em estabelecer que a referida multa isolada por falta de recolhimento de estimativa deve ser aplicada "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Ora, o texto da lei diz "ainda que tenha sido apurado prejuízo ..." e não "ainda que venha a ser apurado prejuízo...", numa clara indicação de que a multa deve ser aplicada mesmo com o período já encerrado, e não apenas no ano em curso.

Esta 1ª Turma da CSRF examinou situação muito semelhante à contida nestes autos, quando exarou o Acórdão nº 9101-002.604, na sessão realizada em 15/03/2017. Aquele julgado também analisou exigência de multa isolada relativamente a períodos anteriores a 2007, em que não houve a aplicação concomitante das multas isolada e de ofício.

Tratou-se, naquele caso, de ano-calendário em que havia prejuízo fiscal, e também de ano-calendário em que houve lançamento de tributo no ajuste anual com a multa de ofício sobre infração (glosa de provisões não autorizadas) que não teve nenhuma repercussão na apuração da estimativa e da multa isolada com base na "Receita Bruta e Acréscimos".

Em relação ao presente processo, é exatamente o que acontece nos anos-calendário 2003 e 2004 (respectivamente).

Vale transcrever trechos do voto do Conselheiro André Mendes de Moura que orientou o referido Acórdão nº 9101-002.604, e também declaração de voto por mim apresentada naquela ocasião:

Acórdão nº 9101-002.604

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1997, 1999, 2000, 2001

APLICABILIDADE DE SÚMULAS. IDENTIDADE ENTRE FATOS.

A aplicação de entendimento sumular só pode se consumar caso os fatos da autuação fiscal guardem similitude com os fatos dos acórdãos paradigmas. Diante de suportes fáticos diferentes, não há que se falar em aplicação de súmula.

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.

[...]

Relatório

[...]

Da Autuação Fiscal

Tratou a autuação fiscal de duas infrações: (1) provisões não autorizadas nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000 e (2) multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ nos anos-calendário de 1997, 1999, 2000 e 2001.

[...]

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Matérias Preclusas.

A decisão recorrida afastou integralmente a **infração 1**, relativa à provisões não autorizadas nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999 e 2000, e manteve parcialmente a **infração 2**, multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, por falta de contabilização no Livro Diário e no LALUR dos Balanços ou Balancetes de Suspensão/Redução mensais, para os anos-calendário de 2000 e 2001.

[...]

A Contribuinte não interpôs recurso especial.

Por sua vez, a PGFN interpôs recurso especial manifestando-se apenas a respeito do afastamento parcial da **infração 2**.

Portanto, verifica-se que não houve contestação por parte da PGFN em relação à matéria tratada na infração 1, e tampouco por parte da Contribuinte em relação à manutenção parcial da infração 2 em relação aos anos-calendário de 2000 e 2001.

Nesse sentido, **são matérias preclusas e fora do alcance do presente julgamento**:

1) **infração 1** na sua totalidade;

2) **infração 2**, na parte em que foi mantida a multa isolada para os anos-calendário de 2000 e 2001, qual seja, do lançamento de multa isolada de IRPJ no valor de R\$304.527,01, a ser acrescido de juros moratórios.

[...]

Mérito.

A matéria devolvida trata da multa isolada por falta de recolhimento de estimativa mensal, no decorrer dos anos-calendário de 1997, 1999, 2000 e 2001, conforme relato da autoridade fiscal (e-fls. 57/58):

[...]

A multa isolada, após ter sido mantida na decisão de primeira instância, foi mantida parcialmente pela decisão recorrida. Para os anos-calendário de 1997, foi afastada integralmente, porque não se apurou tributo a pagar ao final do ano-calendário. Para o ano-calendário de 1999, também foi afastada a autuação porque se apurou prejuízo fiscal em 31 de dezembro. Para os anos-calendário de 2000 e 2001, a decisão recorrida manteve a autuação fiscal até o limite apurado de IRPJ a pagar, pautando-se nas seguintes conclusões (e-fls. 3223/3225):

[...]

Aduz a Contribuinte, em memoriais, que o caso concreto demandaria a aplicação das Súmulas CARF nº 105 e 93.

Passo a examinar.

Transcrevo a Súmula CARF nº 105: [...];

Conforme sítio do CARF, os acórdãos paradigmáticos que fundamentam a redação sumular são os de nº 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; e 1803-001.263, de 10/04/2012.

Da leitura dos paradigmáticos, resta evidente que, além de tratarem de autuações relativas a fatos geradores anteriores ao ano-calendário de 2007, quando foi alterada a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007), dispõem sobre situação em que se entende haver **concomitância** entre a multa isolada e a multa de ofício.

Vale transcrever a premissa expressa por um dos paradigmáticos (Acórdão nº 1102-00.748, e-fls. 1253 e segs. dos autos do processo nº 13884.003309/200518): [...];

Isso porque se entendeu que a multa isolada e multa de ofício compartilhariam uma mesma materialidade, cognição do qual não compartilho, mas me rendo diante da interpretação vinculante da súmula em debate.

A situação é aquela quando a Fiscalização identifica a infração tributária principal e faz uma nova apuração anual da base de cálculo que será objeto de lançamento de ofício do IRPJ ou da CSLL. E, ao refazer a apuração da base de cálculo, também faz ajustes na apuração mensal a título de suspensão/redução dos balancetes, e, caso se identifique tributo a pagar, apura-se a base tributável de imposto por estimativa que deveria ser recolhido, a partir do qual se aplica o percentual para se calcular a multa isolada.

Ocorre que a presente autuação não trata dessa situação.

O lançamento fiscal resultado da infração tributária principal foi acompanhado apenas da multa de ofício. Por sua vez, o lançamento fiscal de multa isolada tomou como base de cálculo os valores já declarados pela Contribuinte, que não foram objeto da autuação principal.

[...]

Portanto, a autuação relativa a multa isolada tratada nos presentes autos encontra-se fora do escopo tratado pela Súmula CARF nº 105:

[...]

Passo ao exame do mérito.

Tomando-se por base todo o exposto até o momento, entendo que não há reparos a fazer na autuação fiscal, sendo necessário apenas tecer considerações complementares.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma opção do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

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.

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro 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.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação à época dos fatos geradores):

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 cinqüenta 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.

§ 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;

Registre-se que o percentual da multa isolada sobre estimativa mensal não recolhida, foi alterado de 75% para 50%, com base na Lei nº 11.488, de 2007.

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

A sanção expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal.

E se trata de multa, gênero, isolada, espécie, a ser lançada de ofício e cujo prazo decadencial é regido pelo art. 173, inciso I do CTN. Pode sim ser efetuado lançamento após o ano-calendário, naturalmente dentro do período não atingido pela decadência.

Nesse contexto, não obstante as substanciosas argumentações da decisão recorrida, entendo que, no caso concreto, não há base legal para se afastar a multa isolada para o ano-calendário de 1997 porque a contribuinte, ao final do ano-calendário, não apurou lucro, e para o ano-calendário de 1999 porque a contribuinte não apurou tributo a pagar. Tampouco carece de base legal limitar a aplicação de multa isolada ao valor de imposto apurado ao final do ano-calendário, como ocorreu para os anos-calendário de 2000 e 2001.

Consumar-se-ia situação de exceção, e um prêmio para as pessoas jurídicas que descumprissem deliberadamente a lei tributária.

Por qual razão a pessoa jurídica que descumpre conduta prevista em lei deve receber tratamento diferente (e vantajoso) daquela que cumpriu com suas obrigações, apurou mensalmente a estimativa mensal a pagar e efetuou os recolhimentos?

Como acolher conduta de contribuinte que ignorou a legislação tributária vigente, e se considerou apto a receber um tratamento especial, diferente das demais pessoas jurídicas que cumpriram com suas obrigações?

Não se trata de legalidade por legalidade. O sistema jurídico-tributário deve ser respeitado, assim como os contribuintes que seguem suas determinações.

Não se deve fomentar lacunas para se ignorar a lógica do sistema, para conceder tratamentos vantajosos para condutas lesivas, em afronta à proporcionalidade e razoabilidade.

Correto, portanto, o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido conhecer e dar provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a aplicação da multa isolada no percentual de 50%.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo.

A presente declaração de voto se faz necessária tendo em vista que, em relação à matéria objeto do recurso especial ora sob exame, passo a

adotar entendimento distinto daquele por mim acolhido no âmbito de alguns antigos acórdãos.

A matéria trazida à apreciação desta 1ª Turma diz respeito à divergência interpretativa quanto à exigência de multa isolada imposta pela autoridade fiscal por falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ devidas.

Inicialmente considero importante registrar que, conforme bem enfatizado pelo Relator, no presente caso a multa isolada foi imposta sobre os valores das estimativas já declaradas pelo sujeito passivo, não alcançando os valores referentes às provisões não autorizadas, objeto de lançamento de ofício para exigência de IRPJ e CSLL. Noutras palavras, não houve aqui exigência concomitante entre a multa isolada imposta por falta de pagamento de estimativas de IRPJ, e a multa de ofício imposta por falta de pagamento do IRPJ devido ao final dos respectivos anos-calendário, razão pela qual também não se aplica aqui o disposto na Súmula CARF nº 105.

Pois bem, no caso a Turma recorrida afastou integralmente a multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ devidas ao longo dos anos de 1997 e 1999, e parcialmente a multa isolada imposta pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ devidas no decorrer dos anos de 2000 e 2001.

Relativamente aos períodos objeto da presente autuação, acima mencionados, a referida multa isolada encontra previsão legal no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, em sua redação original, o qual faz remissão ao art. 2º da mesma Lei, também na redação original, ambos a seguir transcritos:

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.

(...)

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 cinqüenta 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.

§ 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; (g.n.)

(...)

Pelo exame do acórdão recorrido é possível resumir da seguinte maneira a interpretação que a Turma emprestou às normas acima reproduzidas:

a) a multa isolada deve ser aplicada em caso de falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e/ou CSLL devidas ao longo do ano-calendário;

b) todavia, encerrado o ano-calendário, o valor total da multa isolada está limitado a 50% (percentual previsto na MP 351/2007, aplicado retroativamente) do valor do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do mesmo ano;

c) como corolário da afirmativa acima, encerrado o ano-calendário com apuração de prejuízo fiscal e/ou base negativa da CSLL, incabível a imposição de multa isolada pois inexistentes IRPJ e/ou CSLL devidos ao final do ano;

d) entretanto, a multa isolada poderá ser imposta sem observância do afirmado nos itens "b" e "c", desde que o lançamento seja realizado antes de encerrado o respectivo ano-calendário.

Bem, como se verá a seguir, das quatro afirmações acima apenas aquela contida no item "a" é correta. As outras três ("b", "c" e "d") são incorretas.

Da fato, a construção interpretativa levada a efeito pela Turma recorrida para chegar às conclusões contidas nos itens "b" e "c" retro parte do disposto no caput do art. 44 da Lei nº 9.430/96 segundo o qual as multas ali previstas (isoladas ou não) só podem incidir sobre o valor do "tributo ou contribuição".

E como a Turma recorrida entendeu que as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não são "tributo ou contribuição", concluiu que a multa isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, não poderia incidir sobre o valor daquelas estimativas. A multa, assim, incidiria sobre um valor equivalente ao da estimativa mensal, desde que tal valor não ultrapassasse o valor do IRPJ e/ou da CSLL devidos ao final do ano-calendário (afirmativa "b"). E acaso apurado prejuízo fiscal e/ou base negativa da CSLL, a multa isolada sequer poderia ser exigida, pois inexistentes IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário (afirmativa "c").

Ocorre que, embora sob o ponto de vista científico até seja possível considerar-se correta a premissa de que as estimativas mensais de IRPJ e de CSLL não são "tributo ou contribuição" (e não estou afirmando aqui que são, ou que não são), o fato iniludível é que a própria Lei nº 9.430/96, ao se referir àquelas estimativas mensais, expressamente às denominou de

"imposto" ou "contribuição" mensais, com vistas a distingui-las do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário. Vejamos novamente o que estabelece o art. 2º:

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. (g.n.)

(...)

§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:

(...)

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (g.n.)

Como dito, a norma acima textualmente denomina as estimativas mensais de IRPJ como "imposto". E não é só. Outras normas da mesma Lei, ao se referirem às estimativas mensais de IRPJ previstas no art. 2º, expressamente às denominam de "imposto", senão vejamos:

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade. (g.n.)

(...)

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. (g.n.)

(...)

Quanto às estimativas mensais de CSLL, o art. 30 da Lei nº 9.430/96 textualmente denomina as estimativas mensais de CSLL como "contribuição social sobre o lucro líquido". Vejamos:

Art. 30. A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do imposto de renda na forma do art. 2º fica, também, sujeita ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido, determinada mediante a aplicação da alíquota a que estiver sujeita sobre a base de cálculo apurada na forma dos incisos I e II do artigo anterior. (g.n.)

(...)

Ora, se a própria Lei nº 9.430/96, em diversos de seus artigos, expressamente conferiu às estimativas mensais de IRPJ e CSLL a denominação de "imposto" ou "contribuição", a Turma recorrida jamais poderia interpretar as expressões "imposto de renda", "contribuição social sobre o lucro líquido" e apurados "na forma do art. 2º", todas contidas no art. 44, § 1º, IV daquela Lei, como se tais expressões se referissem ao IRPJ e à CSLL devidos ao final do ano-calendário, e não às próprias estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

Essa premissa inicial equivocada, de que ao empregar as expressões "imposto de renda" e "contribuição social sobre o lucro líquido" o art. 44, § 1º, IV não poderia estar se referindo às estimativas mensais, mas sim ao IRPJ e à CSLL devidos final do ano, causou grande dificuldade à Turma recorrida para interpretar a parte final daquela mesma norma, à qual estabelece que a multa isolada é exigida "ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente".

Foi a partir da dificuldade da Turma recorrida em compatibilizar essa (equivocada) premissa inicial com a parte final da norma que surgiu a "interpretação", descrita na afirmativa "d" retro, segundo à qual na hipótese de a autuação ser realizada no decorrer do próprio ano-calendário (e só nessa hipótese) a multa isolada poderá incidir sobre o valor das estimativas mensais, sem qualquer limitação aos valores do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano, já que no decorrer do ano-calendário a fiscalização não poderia saber qual o valor de IRPJ ou CSLL seriam devidos ao final do ano, se é que algum valor seria devido.

Ocorre que essa imaginativa "interpretação" do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 levou à Turma recorrida a violar a sua própria premissa inicial, que tanto lhe era cara. De fato, veja que a premissa inicial da Turma (a multa isolada não pode incidir sobre o valor da estimativa mensal, pois esta não é tributo ou contribuição) colide frontalmente com a afirmativa "d" (a multa isolada incide sobre a estimativa mensal, desde que a autuação seja realizada ao longo do ano calendário respectivo).

Ora, o fato de a autuação ser realizada no decorrer do ano-calendário nada pode dizer sobre a natureza do valor sobre o qual incide a multa isolada (se sobre o valor das estimativas ou sobre o valor do IRPJ e da CSLL devidos ao final do ano).

Em verdade, como sugerido antes, a correta interpretação do art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430/96 deve levar em consideração o fato de que essa Lei, em diversos momentos, denominou as estimativas mensais de IRPJ e CSLL como "imposto" ou "contribuição". E ainda que seja possível afirmar-se que essa denominação não seja científicamente correta (e, novamente, não acolho nem afasto aqui essa proposição), o fato é que, como essa denominação foi empregada ao longo do texto legal, não haveria razão para o intérprete deixar de considerá-la justamente ao examinar a multa isolada de que trata o art. 44.

Some-se a isso o fato de que, ao empregar-se a denominação legal (estimativa mensal como "imposto" ou "contribuição"), a interpretação do art. 44 torna-se linguisticamente muito mais fluida (ao contrário do esforço interpretativo hercúleo empreendido pela Turma recorrida), além de

consentânea com a finalidade da multa isolada, que é de reprimir a falta dos pagamentos mensais por estimativa.

Tendo em vista o exposto, voto por manter integralmente as exigências das multas isoladas por falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ verificada ao longo dos anos de 1997, 1999, 2000 e 2001.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Adotando os mesmos fundamentos acima transcritos, concluo que a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ nos anos-calendário de 2003 e 2004 deve ser mantida nos presentes autos.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, redator designado.

Como já amplamente discutido no âmbito deste tribunal, até o ano-calendário 2006, inclusive, não se admite a cobrança concomitante de multa de ofício e multa isolada, dada a redação do artigo 44, da Lei 9.430/96, anteriormente à alteração promovida pela MP 351/07.

Nesse contexto, inclusive, foi aprovada a súmula CARF 105, que possui a seguinte redação:

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.

Pois bem.

Nesse contexto, avaliando o presente lançamento, é possível depreender que na constituição do crédito tributário relativo ao ano calendário 2004, foi imputada a multa de ofício (vide efls. 834) e multa isolada (vide efls 837), contrariamente à súmula, portanto.

Nesse contexto, em relação ao ano calendário 2004, voto no sentido de DAR provimento ao Recurso da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra